

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LA FRAUDE FISCALE

EN

MATIÈRE DE SUCCESSIONS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mardi 30 Mai 1911, à une heure et demie

PAR

R. GARNIER

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT A SAINT-JULIEN (JURA)

Président : M. WAHL

Suffragants { MM. PLANIOL, professeur
CAPITANT, professeur

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU

ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1911

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LA FRAUDE FISCALE

EN

MATIÈRE DE SUCCESSIONS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mardi 30 Mai 1911, à une heure et demie

PAR

R. GARNIER

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT A SAINT-JULIEN (JURA)



Président : M. WAHL

Suffragants { MM. PLANIOL, *professeur*
CAPITANT, *professeur*

PARIS

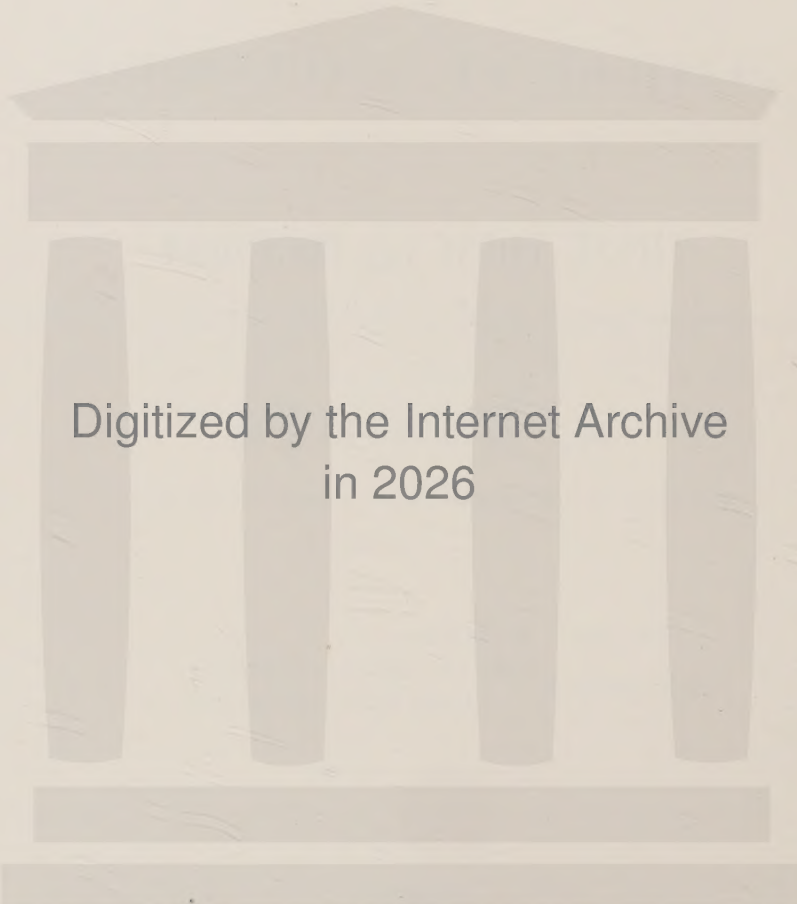
LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU

ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1911



Digitized by the Internet Archive
in 2026

LA FRAUDE FISCALE

EN MATIÈRE

DE SUCCESSIONS

DIVISION DU SUJET

On remarque, dans la plupart des pays, une tendance nettement marquée, chaque fois que les Gouvernements ont besoin d'argent pour satisfaire aux exigences toujours croissantes des budgets modernes, de s'adresser à l'impôt sur les successions. En France, les droits de mutation par décès rapportent annuellement au Trésor plus de 250 millions. Cet impôt est donc particulièrement intéressant. En vue d'en augmenter le rendement, les tarifs ont été majorés en 1901 et en 1910 ; le projet de budget de 1911 comporte également un rehaussement sensible des droits.

Mais, à mesure que l'impôt devient plus lourd, les difficultés de la perception augmentent, la matière imposable se cache, une véritable lutte s'engage entre

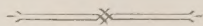
l'Etat et les contribuables. Il est donc nécessaire, si l'on veut qu'à l'augmentation des tarifs corresponde un accroissement de recettes, de donner à l'Administration chargée du recouvrement des moyens plus énergiques pour la recherche et la répression de la fraude.

Suivant Stuart Mill, une des qualités essentielles de l'impôt, c'est d'être établi de telle façon que ceux qui le doivent ne puissent y échapper par la fraude. A cette condition seulement, en effet, la répartition de l'impôt peut être juste. Nous nous proposons d'examiner dans quelle mesure l'impôt sur les successions possède cette qualité.

Dans une première partie, nous nous demanderons quelles sont les causes et quelle peut être l'importance de la fraude successorale.

Dans une deuxième, nous rechercherons quelles sont les différentes formes que la fraude peut revêtir.

Enfin, nous étudierons les mesures qui ont été proposées pour la réprimer.



PREMIÈRE PARTIE

Les Causes et l'Importance de la Fraude

CHAPITRE PREMIER

DES CAUSES DE LA FRAUDE

La fraude fiscale en matière de successions peut être attribuée à des causes générales et à des causes spéciales

Causes générales. — On peut affirmer que l'esprit de fraude à l'égard du fisc s'est manifesté à toutes les époques. Toutes les fois qu'un impôt quelconque a été établi, ceux qui s'y trouvèrent assujettis ont essayé de s'y soustraire. Cela tient à ce que l'homme a une tendance naturelle à s'opposer à tout amoindrissement de son patrimoine et à considérer l'impôt comme un préjudice qui lui est causé, plutôt que comme une juste contribution aux dépenses publiques : l'individu a

toujours préféré son intérêt propre à celui de la collectivité.

D'ailleurs, le contribuable qui tente de se soustraire aux charges qui lui sont imposées trouve immédiatement des arguments par lesquels il essaye de se justifier à lui-même sa conduite : « Après tout, se dit-il, si je n'ai pas payé ma part d'impôt, l'Etat n'en sera pas plus pauvre, ce que j'aurais versé au Trésor, c'eût été une goutte d'eau dans la mer. Et puis, tout autre à ma place aurait agi comme moi. » Ce raisonnement, tenu par la plupart des contribuables, a déterminé dans le public une opinion à peu près généralement admise : « Voler l'Etat, ce n'est pas voler », et des personnes, qui se feraient un scrupule de léser des particuliers, n'en éprouvent aucun quand il s'agit du Trésor. Se soustraire à l'impôt n'a rien de blâmable; il semble qu'à l'égard du fisc toute ruse soit permise; le tromper, c'est faire preuve d'habileté et non de malhonnêteté; être consciencieux à son égard ce n'est pas de la probité, mais plutôt de la naïveté. Tel est l'état d'esprit de la majorité des contribuables Français.

Le contribuable peu scrupuleux ne se rend pas compte du préjudice qu'il cause à ses concitoyens; si ce préjudice n'est pas directement tangible, il n'en est pas moins réel; le résultat de la fraude, c'est de faire supporter aux uns des droits auxquels les autres échappent par leur mauvaise foi : s'il y a des fuites dans le recouvrement des droits, il est nécessaire d'éle-

ver les tarifs afin d'établir une sorte de compensation. En matière de mutations par décès, ce sont les mineurs, les incapables, c'est-à-dire les personnes les plus dignes d'intérêt, pour lesquelles la loi civile a établi des règles de protection, qui, par l'effet de ces règles mêmes, souffrent particulièrement de l'inégale répartition de l'impôt : les formalités qui leur sont imposées ne leur permettent guère d'échapper aux droits. La fraude, en matière successorale, est, pour cette raison, contrairement à l'opinion généralement admise, profondément immorale.

Causes spéciales. — A côté de ces causes générales, qui incitent le contribuable à frustrer le fisc, quel que soit l'impôt qu'il lui réclame, il existe des causes spéciales à la fraude successorale.

Parmi ces causes, on peut citer tout d'abord la nature même de l'impôt : des controverses se sont élevées sur la légitimité de l'impôt de mutation par décès, et la difficulté de le justifier d'une façon convaincante influe certainement sur le désir qu'ont d'y échapper ceux qui s'y trouvent soumis.

Nous ne nous arrêterons pas à des discussions doctrinales, nous nous bornerons à constater avec M. Wahl « qu'on ne peut réellement invoquer en faveur des « droits sur les mutations que la facilité relative de « leur perception ». — « ... La législation fiscale n'a « obéi qu'à une seule idée, percevoir le droit partout où « on peut le percevoir, en faire varier la quotité, non

« suivant la justice, mais suivant la facilité plus ou
« moins grande du recouvrement, rendre l'enregistre-
« ment obligatoire quand le fise possède le moyen
« d'empêcher les parties de s'y dérober, facultatif dans
« le cas contraire, punir le contribuable de ses fraudes
« quand on peut l'atteindre et le laisser indemne quand
« il est impossible de le découvrir. La législation de
« l'Enregistrement est une législation d'expédients » (1).
Dans ces conditions, il n'y a rien d'extraordinaire à ce
que le contribuable cherche à éviter des droits qu'il
considère comme injustes.

D'autre part, la fraude se développe avec l'élévation
des droits : des tarifs élevés offrent, en effet, aux frau-
deurs une prime importante. On a constaté maintes
fois qu'une forte augmentation des droits n'avait pas
déterminé un rendement en rapport avec cette augmen-
tation : il semble même qu'il y ait pour chaque impôt
un point limite qu'on ne puisse dépasser : au-delà, le
rendement de l'impôt diminue au lieu de croître, rien
ne peut arrêter la fuite de la matière imposable. Avec
les taux actuels établis par les lois du 25 février 1901 et
du 8 avril 1910, nous ne sommes peut-être pas loin du
maximum qui puisse être réclamé à l'impôt de succes-
sion.

L'élévation des tarifs et leur progressivité ont déter-
miné une vive réprobation de la part de nombreux

(1) Wahl. *Traité de Droit fiscal*, t. I, n° 16.

économistes qui considèrent les droits actuels comme une véritable spoliation justifiant la fraude qui devient à leurs yeux l'exercice d'un droit de légitime défense de la part du contribuable menacé.

L'impôt progressif paraît être une application d'une conception socialiste de l'impôt, conception d'après laquelle il ne s'agit pas de taxer tous les contribuables suivant leurs facultés contributives, mais de prendre aux uns pour libérer les autres du fardeau de l'impôt, en vue d'aboutir à un nivellement des fortunes. L'impôt sur les successions deviendrait un moyen de modifier la répartition des richesses.

Cette opinion paraît d'ailleurs justifiée par ce fait que l'élévation des tarifs édictée par la loi du 8 avril 1910 semble avoir été déterminée par la nécessité de faire face aux dépenses résultant de la loi sur les retraites ouvrières.

Cette conception politico-sociale du rôle de l'impôt est vivement combattue par les économistes individualistes : « Le rôle de l'Etat relativement à la distribution « des richesses, dit M. Leroy-Beaulieu, ne consiste pas « à prendre aux uns pour distribuer aux autres, à faire « de l'impôt un instrument de redressement des inégalités sociales. Quand il poursuit cet idéal, l'Etat « devient un élément perturbateur (1) ».

Aux yeux de M. Leroy-Beaulieu, les tarifs actuels

(1) Leroy-Beaulieu. *Essai sur la répartition des richesses* p. 363.

justifient la fraude : « Nous ne nous lasserons pas de
« dire que de tels droits ne sont plus ni des droits ni
« des impôts, ce sont de véritables confiscations. L'Etat,
« en les établissant, abuse de la force et commet une
« spoliation. Il n'y a pas de vote d'assemblée législative
« qui puisse rendre légitimes des exactions de ce genre.
« De tels droits s'imposent par la force, mais ils ne
« lient aucunement la conscience du contribuable qui,
« très légitimement et moralement, peut s'y dérober avec
« une parfaite sécurité de conscience quand il en a les
« moyens. Il faut parler franchement, ce ne sont pas
« des droits, nous le répétons, ce sont des spolia-
« tions (1) ».

Nous ne saurions nous associer à cette véritable exhortation à la fraude : le respect de la loi est un principe qui doit demeurer intact.

D'ailleurs, comment fixer le point où les droits de succession cessent d'être raisonnables pour devenir spoliateurs ? Chacun trancherait la question dans son intérêt. Nous estimons cependant que des taux élevés comme les tarifs actuels peuvent être de la mauvaise politique financière ; l'impôt qui porte sur le capital au lieu de n'atteindre que les revenus peut avoir de fâcheuses conséquences au point de vue économique : il peut arrêter le développement de la richesse nationale.

Outre le bénéfice pécuniaire parfois important qu'il

(1) Leroy-Beaulieu. *Economiste français*, 13 août 1904.

peut retirer de la fraude, le contribuable y est encore poussé par la facilité réelle, ou tout au moins prétendue, de dissimuler certains éléments d'actif. C'est ainsi qu'en ce qui concerne les valeurs mobilières au porteur, cet élément qui prend de nos jours de plus en plus d'importance dans la composition des fortunes privées, l'opinion généralement admise, c'est que ces titres peuvent impunément être omis dans les déclarations de succession et échapper aux droits de mutation par décès. Nous verrons jusqu'à quel point cette opinion est justifiée.

Le contribuable qui fait une déclaration de succession inexacte n'aperçoit pas, en général, les conséquences fâcheuses que sa fraude peut avoir au point de vue civil; les héritiers ne se rendent pas compte de l'intérêt qu'ils ont de fixer aussi exactement que possible les droits de chacun d'eux. A leurs yeux, la déclaration de succession n'a aucune utilité : l'héritier *ab intestat* est saisi de plein droit par la mort de son auteur et n'a pas besoin de titre pour assurer sa possession : la justification de sa qualité lui suffit; de même, le testament qui l'a gratifié suffit à l'héritier testamentaire : l'enregistrement de la déclaration à faire au fisc ne fortifie pas le droit du successible. C'est ce qui explique que le contribuable, d'ordinaire exact à soumettre ses actes d'acquisitions immobilières à la formalité de l'enregistrement qui lui permet de consolider son titre de propriétaire par la transcription, soit moins empressé à souscrire la

déclaration des successions qui lui échoient. Et pourtant les héritiers auraient, bien souvent, le plus grand intérêt à faire des déclarations exactes. Pour ne citer qu'un exemple, supposons qu'un héritier, marié sous le régime de la communauté réduite aux acquêts, recueille des valeurs mobilières; ces valeurs lui restent propres et, à la dissolution de la communauté, il aura à exercer leur reprise; si, ce qui est fréquent, aucun acte n'a constaté cette acquisition par voie de succession, les reprises seront liquidées conformément à la déclaration souscrite pour le paiement des droits de mutation par décès. et si des valeurs ont été omises dans cette déclaration, l'époux créancier des reprises pourra éprouver les plus grandes difficultés pour les exercer.

Enfin, souvent, le contribuable peu consciencieux envisage, sans trop de crainte, la perspective du châtiment qui lui sera infligé au cas où le fisc viendrait à découvrir sa fraude. Il pourra, certes, encourir le paiement de droits égaux à ceux qu'il a voulu éviter, mais la forme de la répression n'a rien qui puisse l'intimider; le receveur lui adressera un simple avertissement l'invitant à se libérer; s'il ne répond pas, l'agent du fisc lui en enverra un second et même un troisième, toujours sans frais, le menaçant simplement de poursuites; ce n'est enfin que s'il fait preuve d'une obstination irréductible que l'Administration se décidera à lui décerner une contrainte. — Si, au premier avertissement, il acquitte sans difficulté les droits qui lui sont réclamés,

espérant en la bienveillance de l'Administration, il déposera une pétition demandant la remise des pénalités encourues. Cette demande, presque toujours, sera accueillie favorablement ; on réduira l'amende d'un certain nombre de dixièmes, variable suivant les circonstances.

Alors même que la pétition serait rejetée, la mauvaise foi du contrevenant étant caractérisée, l'honneur du fraudeur reste sauf ; ce qu'il peut lui arriver de plus désagréable, c'est d'être condamné au paiement d'une somme d'argent : la pénalité restera d'ailleurs ignorée de tout le monde.

En matière de douanes ou de contributions indirectes, la répression de la fraude n'a pas le même caractère bénin ; des poursuites correctionnelles sont exercées contre le délinquant et peuvent aboutir à son incarcération ; la crainte de la prison est de nature à faire réfléchir ceux qui pourraient être tentés de se soustraire à l'impôt : en matière successorale, cette crainte salutaire n'existe pas.

CHAPITRE II

L'IMPORTANCE DE LA FRAUDE

Avant d'étudier les différentes formes de la fraude et les remèdes qui pourraient être employés pour la réprimer, il est intéressant de se demander quelle peut en être l'importance : l'énergie d'un remède doit, en effet, être en rapport avec la gravité du mal qu'il s'agit de combattre.

Si le montant des droits dont le Trésor est annuellement frustré est peu élevé, il n'y a pas lieu de s'alarmer : la fraude modérée est un mal inévitable inhérent au recouvrement de tout impôt ; mais si l'évasion fiscale est considérable il est urgent d'y mettre un terme par l'adoption de mesures sévères, pouvant apporter des modifications profondes à la législation actuelle, même civile, au risque même de léser des intérêts privés qui doivent céder devant l'intérêt supérieur de l'Etat.

Combien de millions l'Etat perd-il par an sur les successions ? Il est bien difficile de répondre à cette question. Une chose hors de doute, c'est que la fraude existe : les fraudes que le fisc découvre permettent d'affirmer l'existence de fraudes ignorées, mais non d'en évaluer le montant. D'ailleurs, la fraude peut se présu-

mer d'après certains indices tels que « les moins-values sur les recouvrements par rapport aux prévisions, la diminution des dépôts de fonds dans les banques françaises (1), l'accroissement de ces dépôts dans les banques étrangères, notamment dans les banques suisses, la place de plus en plus grande que tiennent dans nos patrimoines les valeurs étrangères, l'expérience faite par l'Angleterre où les fraudes ont beaucoup augmenté depuis l'act. de 1894 qui a élevé les tarifs (2). Mais ces constatations ne permettent pas d'évaluer, même approximativement le montant de la fraude.

Pourtant, bien des évaluations ont été données, principalement dans les travaux parlementaires.

M. Mougeot parlait, en 1895, de 100 millions : aujourd'hui, avec les élévations de tarifs de 1901 et de 1910, ce serait encore davantage, mais lorsqu'on a vu évaluer à 100 millions également le préjudice causé au Trésor par le privilège des bouilleurs de cru, on en vient à penser que 100 millions, c'est sans doute une manière parlementaire de dire « une forte somme ».

Dans sa proposition du 4 novembre 1907, M. Charles

(1) M. Aynard s'exprimait ainsi à la séance de la Chambre du 1^{er} juin 1908 : « L'année dernière, les dépôts ont fléchi de plusieurs centaines de millions, 200 ou 300 millions, je crois. Où sont allés ces dépôts ? Je n'en sais rien, mais il est incontestable qu'il y a eu fléchissement. Voilà un préjudice pour le pays. Si vous continuez à lui faire peur, cet argent ira je ne sais où, peut-être restera-t-il simplement dans les maisons ou dans les tiroirs ». J. O., 2 juin 1908, p. 1095.

(2) Lescœur. *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 244.

Dumont disait : « On peut, sans exagérer, fixer au quart
« des droits de mutation par décès la perte que le
« Trésor subit en raison des omissions de valeurs au
« porteur dans les déclarations : l'impôt sur les succes-
« sions produisant annuellement 250 millions environ,
« la somme dont l'Etat est frustré est donc de 62 mil-
« lions au minimum ».

Dans l'exposé des motifs du projet du budget de 1909, M. Caillaux se préoccupe de « mettre un terme aux
« omissions dans les déclarations de successions dont
« l'Administration de l'Enregistrement pense qu'elles
« causent au Trésor un préjudice de près de 40 millions
« par an ».

Dans sa proposition du 25 octobre 1910, M. Dumont se borne à déclarer que la somme fraudée depuis dix ans est énorme.

« L'annuité successorale semble indiquer que la
« richesse de la France a, depuis quelques années, une
« tendance à décroître. Tous les documents fournis par
« l'Administration des Contributions Directes, les
« agents de change et les banquiers, les Caisses d'épar-
« gne et les Chambres de notaires démontrent, au con-
« traire, que l'enrichissement annuel de la France est
« supérieur à 1 milliard 500 millions, de telle sorte que
« l'annuité successorale, au lieu de tendre à décroître,
« devrait augmenter chaque année de 45 à 50 millions ».

Tous les chiffres qui ont été ainsi donnés ne s'appuient sur aucune base sérieuse. Toutefois, M. Dumont semble

avoir eu, pour évaluer la fraude, une idée intéressante : il s'agirait de déterminer le mouvement de la fortune privée de l'ensemble des Français ; de ce mouvement, on pourrait déduire un mouvement correspondant de l'annuité successorale réelle et, en la comparant à l'annuité successorale déclarée, on aurait une idée approximative de l'importance de la fraude.

Mais on se demande comment M. Dumont a pu calculer que l'enrichissement de la France était de 1 milliard 500 millions par an ; les documents des agents de change peuvent indiquer une activité plus grande du marché des valeurs sans qu'il en résulte une augmentation de l'importance de ces valeurs dans les patrimoines de nos nationaux. De même, il ne semble pas que les renseignements fournis par l'Administration des Contributions Directes, les Caisses d'épargne et les Chambres de notaires permettent d'évaluer d'une façon aussi précise l'accroissement de la richesse de la France.

On connaît, en effet, l'incertitude de l'évaluation de la fortune privée de la France. C'est ainsi qu'à la Chambre des députés, du 15 juin 1906, on a pu voir MM. Jaurès et Aynard avancer des chiffres de 176 et de 225 milliards sans qu'une semblable différence parût choquer personne. Deux grandes méthodes ont été employées pour évaluer la richesse nationale, l'une consistant à évaluer directement les divers éléments de cette richesse, l'autre consistant à prendre pour base

l'annuité dévolutive, c'est-à-dire le montant cumulé des des successions et des donations annuelles.

La méthode d'évaluation directe à laquelle M. Dumont paraît s'être adressé pour déterminer l'accroissement annuel de la richesse de la France, ne fournit que des résultats très approximatifs ; ce procédé ne permet ni de tenir compte de tous les doubles emplois, ni de suppléer aux lacunes de la statistique pour certains éléments de la fortune privée. — La méthode de l'annuité dévolutive paraît éviter ce double défaut : malheureusement elle ne peut-être employée ici : l'annuité successorale serait, en effet, la donnée et l'inconnue du problème. La difficulté qui surgit lorsqu'il s'agit d'évaluer l'annuité successorale réelle et par suite la fraude, c'est que l'on devrait s'appuyer sur l'évaluation de la richesse nationale et que la meilleure méthode pour évaluer cette richesse repose précisément sur l'annuité successorale déclarée.

Lorsqu'on constate un arrêt dans l'accroissement de l'annuité successorale, on peut l'attribuer soit à la fraude fiscale, soit à un arrêt dans le développement de la richesse de la France.

Et M. de Foville ne serait pas éloigné de penser que si l'annuité successorale marque le pas, cela tient à ce que le patrimoine de la France reste, lui aussi, stationnaire.

« L'amoindrissement des valeurs soumises aux taxes
« successorales ne viendrait-il pas de ce que les contri-

« buables sont devenus ou moins sincères ou plus
« habiles à dissimuler certaines fractions des actifs
« imposables ? Sur le numéraire, sur les titres au por-
« teur, sur les meubles corporels, le fisc a toujours été
« quelque peu trompé, et le tarif progressif de 1901
« frappe si lourdement certaines transmissions que la
« tentation de ne pas tout dire se trouve naturellement
« augmentée. Toutefois nous sommes portés à croire
« que les fuites, les évasions, comme disent les Anglais,
« sont plus rares qu'on ne le pense généralement.
« Même au point de vue du droit civil, il peut y avoir
« danger pour une famille à faire des déclarations
« incomplètes. Puis, avec l'Administration de l'Enre-
« gistrement on est toujours à deux de jeu. Son zèle
« professionnel est proverbial et les lois récentes l'ont
« de mieux en mieux armée contre quî veut la trom-
« per (1) ».

On a beaucoup accusé les notaires de conseiller à leurs clients la fraude successorale. Le 12 juillet 1906, M. Dumont disait à la Chambre : « Cette fraude colos-
« sale, la fraude par dissimulation des titres au porteur
« s'étend chaque jour, elle s'étend trop souvent avec la
« complicité des notaires oublieux de leurs devoirs
« professionnels. » Par une circulaire du 1^{er} avril 1908, le garde des sceaux a rappelé aux officiers ministériels qu'ils doivent s'abstenir rigoureusement, sous peine de

(1) *Economiste français*, 28 avril 1906. Voir aussi dans l'*Opinion* du 23 janvier 1909, l'article de M. de Foville.

sanctions disciplinaires énergiques de prêter leur concours à la réalisation de conventions manifestement entachées de fraude et de « prêter les mains d'une « façon quelconque à toute fraude que les particuliers « peuvent être tentés de commettre au préjudice du « Trésor »

En réalité, il semble au contraire que les notaires empêchent beaucoup plus de fraudes qu'ils n'en font commettre : outre leur sens de l'honnêteté et des devoirs des citoyens envers l'Etat, ils sont intéressés à ce que tout l'actif des successions soit révélé, car leurs honoraires sont proportionnels à cet actif. D'autre part, ils ouvrent les yeux de leurs clients sur les conséquences fâcheuses au point de vue civil que pourrait avoir l'inexactitude de leur déclaration.

Il semble bien que l'on se soit exagéré l'importance de la fraude successorale. Nous verrons, en effet, que les dépôts de titres à l'étranger, qui constituent un des moyens les plus sûrs de frustrer le fisc, présentent de sérieux dangers pour les déposants : « Pour fuir le fisc « français, ils risquent de tomber sous l'action des « administrations fiscales étrangères. En admettant « même qu'ils échappent à ce danger, ils préparent à « leurs héritiers des difficultés singulièrement graves « dans le règlement de leur succession... L'évasion de « capitaux dont on parle est, je crois, très limitée (1). »

(1) Discours de M. Caillaux, au banquet des Comités républicains du Mans, 20 mai 1901. *Clunet* 1901, page 405.

C'est aussi l'opinion de M. Wahl : « Les porteurs de
« titres hésitent à employer ce procédé qui est pour eux
« la cause d'une gêne considérable et leur fait courir le
« risque de la faillite d'une banque étrangère dont ils
« ne peuvent pas surveiller les affaires, leur impose des
« frais élevés et souvent aussi le paiement de droits de
« mutation en pays étranger (1) ».

Tout en reconnaissant qu'il est impossible d'évaluer, même approximativement la fraude successorale, il est permis de penser qu'elle est moindre qu'on ne le suppose généralement ; mais on peut affirmer qu'elle augmentera si l'impôt sur le revenu vient à être établi.

Bien des capitalistes qui ne se résignent pas à expatrier leurs capitaux dans l'intérêt purement éventuel de leurs héritiers n'hésiteront pas à le faire pour échapper eux-mêmes à un impôt global sur le revenu. On sait l'émotion qui s'est manifestée dans le pays après le dépôt du projet d'impôt sur le revenu ; dans une sorte d'affolement, bien des capitalistes ont fait sortir leurs titres de France, et cet exode fut encouragé par les établissements financiers des pays voisins, qui ont inondé la France de leurs prospectus faisant valoir que l'impôt sur le revenu allait permettre au Gouvernement de faire main-basse sur la fortune privée et les dépôts dans les banques françaises.

Il est évident que cet exode de titres ayant pour but

(1) Clunet 1904, p. 90.

direct d'éviter l'impôt sur le revenu aura pour conséquence indirecte d'accroître la fraude successorale. Lorsqu'un contribuable se sera ingénié pendant des années à dissimuler une partie de ses ressources, et y aura réussi, comment veut-on que ses héritiers, même en les supposant honorables et scrupuleux, fassent une déclaration de succession sincère ?

DEUXIÈME PARTIE

Les différentes formes de la fraude

TITRE PREMIER

La fraude par défaut de déclaration

La première idée qui peut venir à l'esprit du contribuable désireux d'échapper au paiement des droits de mutation par décès, ce peut être celle de garder le silence sur l'hérédité qui lui est échue en s'abstenant de faire la déclaration qui lui est imposée en ces termes par les articles 27 de la loi du 22 frimaire an VII et 16 de la loi du 25 février 1901 : « Les héritiers, légataires ou donataires seront tenus de souscrire une déclaration détaillée et de la signer.... »

Nous allons voir que, grâce aux moyens dont dispose l'Administration pour connaître l'ouverture des successions et pour obliger les redevables à souscrire la déclaration, le calcul de l'héritier qui espérait, par son

silence, éviter les droits, a toutes chances d'être déjoué.

Notices de décès. — Les décès sont portés à la connaissance de l'Administration par des relevés trimestriels dits « Notices de décès », dressés au vu des registres de l'Etat Civil et transmis par les maires du canton au Receveur de l'Enregistrement dans le courant du premier mois de chaque trimestre. Cette obligation a été imposée aux maires par les lois du 22 frimaire an VII, art. 55, et du 27 ventôse an IX, art. 6, sous peine d'une amende de 30 francs pour chaque mois de retard. Cette pénalité, réduite à 10 francs quelle que soit la durée du retard (art. 10 de la loi du 16 juin 1824), n'est plus appliquée en pratique. Si le retard se prolongeait d'une manière préjudiciable aux intérêts du Trésor, le Receveur, en vertu du droit de communication qui lui est conféré, pourrait faire lui-même sur les registres de l'Etat Civil le relevé des décès dont la notice ne lui a pas été envoyée.

De plus, afin de réparer les omissions ou les erreurs qui auraient pu se glisser dans la confection des notices, ces dernières sont rapprochées chaque année par le soin des employés supérieurs, des doubles des registres de l'Etat Civil déposés dans les greffes (Instruction de l'Administration, n° 2721, n° 114).

Table des Successions. — Afin d'utiliser d'une manière pratique les notices de décès, l'Administration se sert d'un registre de surveillance portant le nom de « Table des Successions ». Sur cette table sont consignés,

suivant l'ordre alphabétique des noms des défunts tous les articles des notices.

Sans même attendre l'arrivée de ces notices, le Receveur relève les décès sur la table, dès qu'un acte relatif à une succession qui vient de s'ouvrir (apposition de scellés, inventaire, vente de meubles, etc...), a été porté à sa connaissance.

Une colonne de la table est réservée à la date de la déclaration de succession. Cette table présentant dans une autre colonne la date du décès, il est facile au Receveur de se rendre compte si, à l'expiration des délais fixés par les art. 24 et 25 de la loi de frimaire, la déclaration a été souscrite.

A défaut de déclaration, les successions présentant un actif sont relevées sur un sommier spécial, le « Sommier des Découvertes », et un avertissement est adressé aux héritiers. Quant aux autres successions, le Receveur demande au maire de lui faire connaître si le défunt a laissé des biens, meubles ou immeubles et, suivant les renseignements fournis, le Receveur invite les débiteurs à souscrire la déclaration ou se borne à annoter la table des successions.

Moyen dont dispose l'Administration pour déterminer les redevables à souscrire la déclaration. — Pour arriver à la liquidation des droits dus, il ne suffit pas que l'Administration ait connaissance de l'ouverture d'une succession, il faut encore que les héritiers lui fournis-

sent, dans une déclaration détaillée, les éléments nécessaires à cette liquidation.

Une jurisprudence constante, basée sur ces principes du droit fiscal, que c'est aux parties seules qu'il appartient de fournir les bases de la liquidation des droits, et que nul ne peut atténuer ou différer le paiement de ces droits sous le prétexte de contestation sur la quotité ni pour quelque autre motif que ce soit (1), sauf à se pourvoir en restitution s'il y a lieu, décide qu'à défaut de représentation d'un acte ou d'une déclaration dont l'enregistrement était ou est devenu obligatoire, la Régie peut déterminer dans la contrainte qu'elle décerne au redevable, provisoirement, « sauf à augmenter ou à diminuer » les éléments de la perception.

Il est intéressant de se demander quel est, en pareil cas, le rôle du Tribunal en présence de l'évaluation fournie par la Régie. Ce rôle consiste-t-il simplement à donner par un jugement force exécutoire à la contrainte ou le Tribunal exerce-t-il un droit de contrôle sur le montant des droits réclamés? Un point d'abord certain, c'est que le Tribunal ne peut pas augmenter le chiffre réclamé par l'Administration; ce serait statuer « *ultra petita* ». Il résulte des diverses décisions judiciaires intervenues sur la question que le chiffre de la contrainte est généralement maintenu. (Cass. 18 janvier 1871, S. 71. I. 84. — Cass. Req. 23 janvier 1893, S. 93. I. 481.

(1) Loi 22 frimaire, art. 28.

— Cass. Req. 24 mai 1894, S. 95. I. 249. -- Cass Req. 20 juillet 1896, S. 97. I. 364). Mais on admet (1) que le Tribunal peut le réduire s'il le trouve exagéré, en vertu de ce principe que le montant de la condamnation ne doit jamais représenter que les droits véritablement dus, et la thèse généralement admise c'est que le Tribunal ne peut condamner les parties à une somme excédant ces droits et destinée en partie à forcer indirectement les défendeurs à représenter leur acte (Cass. 30 déc. 1890, S. 91. I. 357). Cependant le Tribunal de la Seine, par un jugement du 16 mars 1894 (2), a admis que la condamnation devait non seulement tenir lieu du droit d'enregistrement mais avoir en outre pour but de servir d'astreinte.

D'ailleurs, tant que le jugement n'est pas passé en force de chose jugée, les parties ont le droit de fournir à la régie les éléments réguliers de perception et d'échapper ainsi à la condamnation. Les tribunaux ne peuvent les priver de cette faculté car elle leur appartient en vertu de la loi (Cass. req. 23 janvier 1893, S. 93. I. 481) (1).

Par une application particulière de cette théorie dans la matière des successions, une jurisprudence constante reconnaît à l'Administration le droit de fixer le montant des droits dus sur une succession non déclarée à une somme arbitraire et tant qu'ils n'ont pas souscrit la déclaration, les contribuables ne sont pas recevables à con-

(1) Wahl. *Traité de droit fiscal*, t. II. n° 824.

(2) Cité sous l'arrêt de Cass. 20 juillet 1896 S. 97. I. 364.

tester le montant des droits qui leur sont provisoirement réclamés (Nice, 2 août 1897, R. E. 1545. — Trévoux, 26 mars 1898, R. P. 9415. -- Gex, 26 déc. 1900, R. P. 10. 130. — Seine, 21 janvier 1908, R. E. 4763). Les héritiers ne peuvent se soustraire à la réclamation de l'Administration en alléguant que le passif de la succession recueillie par eux est supérieur à l'actif. Cela tient à ce que « la déclaration prescrite par la loi est une « obligation rigoureuse qui ne peut être suppléée et « dont l'accomplissement ne saurait être remplacé, « notamment pour le versement fait au Trésor des « droits dus pour la mutation (Bourges, 20 février 1902).

L'administration peut donc fixer à un chiffre arbitraire le montant de sa réclamation et la jurisprudence décide qu'il n'y a pas lieu d'examiner si cette réclamation est exagérée. « Jusqu'à ce que la déclaration ait été souscrite et les droits acquittés, toute discussion sur le principe et le quantum de la perception doit être écartée ». (Seine, 21 janvier 1908, R. E. 4763.) Ce pouvoir reconnu à l'Administration peut sembler exorbitant, car on peut supposer qu'il arrive que le fisc réclame plus qu'il n'est dû réellement. Mais le danger n'est pas bien grand, les redevables pouvant toujours souscrire une déclaration qui leur permettra alors de discuter, et cette taxation arbitraire dont dispose l'Administration apparaît comme un excellent moyen de con-

(1) Wahl, t. II, n° 825.

traindre les héritiers ou légataires à souscrire leur déclaration.

Délais et pénalités. — La déclaration imposée aux héritiers, légataires ou donataires doit être faite dans un délai déterminé par les art. 24 et 25 de la loi du 22 frimaire an VII. Les droits doivent être acquittés au moment de la déclaration.

Remarquons en passant que ces délais sont de rigueur et ne peuvent être prorogés par les tribunaux sous aucun prétexte (Cass. 18 août 1884, Inst. 2705 § 6). Toutefois, l'Administration, dans certains cas exceptionnels où il est impossible aux héritiers de déterminer en temps utile la consistance de la succession ou de se procurer, avant l'expiration du délai, les fonds nécessaires au paiement des droits, accorde des prorogations sous la retenue d'une portion de la pénalité égale en général aux intérêts de retard. Il semble bien que cette pratique soit illégale : l'art. 59 de la loi du 22 frimaire interdit en effet formellement à la Régie de suspendre le recouvrement des droits.

Afin de donner aux héritiers des facilités plus grandes pour l'acquit de droits de succession élevés et de leur éviter d'être parfois obligés, pour désintéresser le fisc, de vendre dans des conditions défavorables des biens héréditaires, un amendement à la loi de finances de 1911, présenté par M. Magniaudé et adopté par la Chambre dans sa séance du 8 avril 1911, contient des dispositions analogues à celles admises par les législa-

tions allemande et anglaise ; les droits de mutation par décès pourraient être acquittés en plusieurs versements semestriels égaux, le nombre de ces versements variant de 2 à 6, suivant le taux des droits dus sur les parts successorales.

Jusqu'à ces derniers temps, la sanction de l'obligation imposée aux héritiers se trouvait dans l'art. 39, al. 1 de la loi du 22 frimaire an VII : « Les héritiers, donataires
« ou légataires qui n'auront pas fait, dans les délais
« prescrits les déclarations des biens à eux transmis par
« décès, paieront à titre d'amende un demi-droit en sus
« du droit qui sera dû pour la mutation ».

L'art 12 de la loi du 8 avril 1910 a modifié la pénalité. « Les héritiers, donataires ou légataires qui n'au-
« ront pas fait dans les délais prescrits la déclaration
« des biens à eux transmis par décès, paieront, à titre
« d'amende, un et demi pour cent par mois ou fraction
« de mois de retard, du droit qui sera dû pour la muta-
« tion. Toutefois, cette amende ne sera que de un demi
« pour cent pour le premier mois et de un pour cent
« pour chacun des cinq mois suivants. Elle ne pourra
« excéder, en totalité, la moitié du droit simple qui sera
« dû pour la mutation ».

On a donc substitué au demi-droit en sus, dû quelle que soit la durée du retard, une peine progressive s'aggravant avec le retard jusqu'à un maximum égal à l'ancienne pénalité. On peut se demander quel a été le but de cette modification. Il semble que le législateur

ait voulu, d'abord, diminuer une pénalité qu'il trouvait excessive. En effet, elle est souvent encourue pour un retard de quelques jours, et la rigueur de la répression en cette matière est peu nécessaire, car la fraude par défaut de déclaration est peu à craindre. — D'autre part, la préoccupation du Gouvernement paraît avoir été de supprimer le droit de l'Administration d'accorder des remises de pénalités (1). L'article 12 du projet portait, en effet, *in fine* : « La peine prévue par l'alinéa 1^{er}, en « cas de retard dans le paiement des droits... ne pourra « faire l'objet d'aucune remise ni modération », — et le Ministre des Finances déclara à la séance de la Chambre des Députés du 26 fév. 1910 : « Ce que nous avons cher-
« ché, c'est de remplacer un tarif très élevé, modéré
« par un droit de transaction difficile à appliquer, par
« un tarif plus faible, mais gradué, avec suppression du

(1) Malgré l'art. 59 de la loi du 22 frimaire an VII qui, assimilant formellement les peines encourues aux droits simples, défend à toute autorité publique d'accorder une remise ou modération, et bien que ce principe soit appliqué dans toute sa rigueur aux droits simples, on a toujours admis qu'une remise totale ou partielle peut être accordée par la régie. On s'est fondé, pour justifier ce droit, sur le droit de grâce concédé par la Constitution au président de la République : cependant, on sait que ce droit ne peut être délégué.— L'usage de cette pratique administrative, illégale, semble-t-il, a été consacrée par un décret du 11 janvier 1897 qui, reconnaissant implicitement que le droit de remettre les pénalités en matière de droits dont le recouvrement est confié à l'Administration de l'Enregistrement, appartient au Ministre des Finances, décide que ce droit peut être délégué au Directeur Général et aux Directeurs départementaux.

« droit de transaction ». — Mais la Commission du Sénat restitua à l'Administration le droit d'accorder des remises de peines aux héritiers qui n'auront pas fait la déclaration dans les délais prescrits. De sorte que la nouvelle pénalité atténuée est restée inscrite dans la loi avec maintien du droit de transaction de l'Administration. La réforme aura cependant vraisemblablement pour résultat de diminuer dans une forte proportion le nombre des pétitions en remise.

PRESCRIPTION. — A. Des droits simples. — L'art. 61 n° 3 de la loi du 22 frimaire an VII avait décidé qu'il y avait prescription pour la demande des droits « après « cinq années à compter du décès, pour les successions « non déclarées ».

Ce délai a été porté à dix ans par la loi du 18 mai 1850, art. 11. Les droits de mutation par décès se prescrivent donc par un délai de dix ans à partir du jour du décès. Il n'y a qu'une exception : elle concerne les rentes sur l'Etat français. L'art. 26 de la loi du 8 juillet 1852 dispose, en effet, que « les droits de mutation par « décès des inscriptions de rentes sur l'Etat et les peines « encourues en cas de retard ou d'omission de ces « valeurs dans la déclaration des héritiers, légataires ou « donataires ne seront soumis qu'à la prescription de « trente ans ».

La prescription décennale doit être appliquée chaque fois qu'il s'agit d'une succession non déclarée. Le fait que l'Administration a eu connaissance par des actes

soumis à la formalité de l'Enregistrement de l'ouverture de la succession ne peut suffire pour convertir en prescription biennale la prescription de dix ans applicable aux droits simples. Cette circonstance n'a d'influence que sur la prescription de la pénalité. (Cass. 29 mai 1832. S. 32, I, 394. — Cass. 5 mars 1883. D, 83, I, 396).

B. Des pénalités. — La loi du 22 frimaire an VII ne contient aucune disposition relative à la prescription des pénalités établies par les lois sur l'Enregistrement. Cette lacune a été comblée par un avis interprétatif du Conseil d'Etat des 18-21 août 1810, puis par l'art. 14 de la loi du 16 juin 1824 :

« La prescription de deux ans, établie par le nombre
« 1^{er} de l'art. 61 de la loi du 22 frimaire an VII s'appli-
« quera tant aux amendes de contravention aux dispo-
« sitions de ladite loi qu'aux amendes pour contraven-
« tion aux lois sur le timbre et sur les ventes de
« meubles ».

Cet article ne parle que des amendes, mais il doit être étendu aux droits et demi-droits en sus qui constituent de véritables amendes et ne diffèrent des autres pénalités que par leur mode de calcul.

« Elle (la prescription) courra du jour où les préposés
« auront été mis à portée de constater les contraven-
« tions au vu de chaque acte soumis à l'Enregistre-
« ment ».

La question de savoir si la prescription est acquise

est donc une question de fait qui consiste à savoir si l'Administration a eu entre les mains, deux ans avant la réclamation, un document susceptible de lui faire connaître, sans qu'elle fût obligée de se livrer à de plus amples recherches, l'existence de la contravention poursuivie.



TITRE II

La fraude par simulation de passif

La loi du 25 février 1901, en admettant la déduction des dettes pour la perception des droits de mutation par décès, a ouvert la porte à un genre de fraude nouveau : la fraude par simulation de passif. Mais les précautions semblent bien prises pour l'éviter et les sanctions édictées pour la réprimer paraissent efficaces. Aussi ce genre de fraude ne nous arrêtera-t-il pas longtemps : la dissimulation d'actif offre au contribuable peu scrupuleux beaucoup plus de facilité et moins d'inconvénients que la simulation de passif.

La première raison, c'est que, quand le déclarant demande la déduction d'une dette, c'est à lui d'en établir l'existence et la sincérité ; l'Administration apprécie les titres invoqués et, suivant qu'elle les juge ou non suffisants, elle admet ou refuse la déduction, sauf à la partie à se pourvoir en restitution dans le délai de deux ans. Il en est tout autrement lorsque le déclarant néglige de faire figurer dans sa déclaration des valeurs

dépendant de l'hérédité : l'Administration qui, à la recherche de la matière imposable, prétend que tel bien appartenait à la succession, doit en prouver l'existence et établir l'exigibilité des droits qu'elle réclame. La charge de la preuve incombe donc, suivant le cas, au déclarant ou à l'Administration.

Le rôle de la loi, en matière de déduction de passif, n'est pas de donner au fisc des moyens spéciaux contre la fraude, mais plutôt de tracer des règles déterminant dans quels cas les justifications seront suffisantes ou quelles dettes seront plus particulièrement suspectes. A ce point de vue, on peut affirmer que les mesures prises par la loi de 1901 ont rendu à peu près impossible la déduction de dettes fictives.

Tout d'abord, il est certaines dettes dont le législateur a écarté la déduction parce qu'il a présumé qu'elles étaient éteintes ou simulées.

Dans certains cas, la présomption d'extinction est irréfragable, par exemple lorsqu'il s'agit de dettes hypothécaires échues et garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois. Dans d'autres cas, bien que présumée éteinte, la dette pourra cependant être déduite si le déclarant fournit des justifications complémentaires : il s'agit de dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession ou de dettes hypothécaires non échues garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois ; le déclarant ne pourra obtenir la déduction que s'il fournit

une attestation du créancier constatant que sa créance existait et n'était pas éteinte au jour du décès.

La déduction de certaines autres dettes a été rejetée parce que le législateur a eu des doutes sur leur existence : c'est le sort qui a été fait aux dettes reconnues par testament, aux dettes consenties à des héritiers ou à des personnes interposées. Toutefois, les héritiers ou les personnes réputées interposées auront le droit, lorsque la dette a été consentie par un acte authentique ou par un acte sous seings privés ayant acquis date certaine avant l'ouverture de la succession, autrement que par le décès de l'une des parties contractantes, de faire la preuve de la sincérité et de l'existence de cette dette au jour du décès.

D'autre part, dans les cas où la loi a décidé que les dettes pouvaient être déduites, elle n'a pas admis tous les moyens de preuve. Elle a exigé des justifications rigoureuses : peuvent seuls être invoqués par les héritiers les titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt tels que les actes authentiques, les actes sous seings privés, les jugements, les livres de commerce, etc.

D'ailleurs, le Receveur de l'Enregistrement a, dans tous les cas, « la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier certifiant l'existence « de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession ». Cette attestation, que nous avons vu être obligatoire dans certains cas, peut être exigée chaque fois que l'agent de l'Administration le juge utile. De cette

manière, il ne suffira pas, pour obtenir une déduction frauduleuse, de souscrire une déclaration mensongère, de produire un titre fictif ou constatant une dette simulée ou éteinte, il faudra encore la complaisance d'un tiers qui n'est pas personnellement intéressé à la déduction et qui hésitera peut-être à signer une fausse attestation et à encourir une pénalité sévère, sur laquelle on attire son attention en lui faisant déclarer qu'il la connaît.

Enfin, bien que toutes les justifications nécessaires aient été produites, la dette ne sera pas nécessairement déduite. « Toute dette au sujet de laquelle l'Agent de « l'Administration aura jugé les justifications insuffi-
« santes, ne sera pas retranchée de l'actif de la succes-
« sion pour la perception du droit, sauf aux parties à
« se pourvoir en restitution. » Peu importent les motifs que peut avoir le Receveur, qu'ils soient tirés des justifications produites ou d'autres pièces, il a toujours le droit de refuser la déduction et n'a même pas à faire connaître aux parties ses raisons d'agir ainsi. Il n'y a qu'une exception à ce principe : « Lorsque la dette sera constatée par acte authentique et non échue au jour de l'ouverture de la succession elle ne pourra être écartée tant que l'Administration n'aura pas fait juger, dans les cinq ans du jour de la déclaration, qu'elle est simulée. » On a pensé que cette double circonstance offrait suffisamment de garantie.

Pour prouver la fraude, en matière de déduction de

dettes, l'Administration jouit de facilités exceptionnelles : la loi de 1901, par son art. 8, lui a permis d'établir « l'inexactitude des déclarations et attestations de « dettes, par tous les moyens de preuve admis par le « droit commun, excepté le serment ». L'Administration peut faire procéder à des enquêtes, des expertises, interrogatoires sur faits et articles, et demander la comparution personnelle des héritiers et des prétendus créanciers. C'est là une dérogation importante aux principes du droit fiscal d'après lesquels la procédure exclusivement écrite entraîne l'exclusion des moyens de preuve qui supposent des débats oraux et la comparution personnelle des parties (1).

Les peines édictées par la loi en cas de déclarations ou attestations reconnues fausses sont très rigoureuses tant pour le déclarant que pour le tiers complaisant qui a joué le rôle de créancier : « Toute déclaration ayant « entraîné indûment la déduction d'une dette sera punie « d'une amende égale au triple du supplément de droit « exigible, sans que cette amende puisse être inférieure « à 500 francs sans décimes. Le prétendu créancier « qui en aura faussement attesté l'existence sera tenu,

(1) Une autre atteinte a été apportée aux mêmes principes par la loi du 23 août 1871, art. 13 qui a admis la preuve testimoniale en matière de dissimulation dans les prix de vente ou les soultes de partage ou d'échange. Certaines propositions de loi récentes auraient pour but de modifier la procédure d'une manière plus profonde encore en admettant le serment comme moyen de preuve des omissions dans les déclarations de succession.

« solidairement avec le déclarant, au paiement de l'amende et en supportera définitivement le tiers ».

On avait même été jusqu'à proposer une autre sanction très grave qui n'a pas été admise par le Sénat : la déclaration de dette corroborée par l'attestation du créancier aurait valu titre pour celui-ci. Cette disposition aurait eu pour effet d'attribuer à l'un des complices, pour punir l'autre, un bénéfice évidemment immoral en contradiction avec la règle « *Nemo turpitudinem suam allegans, auditur* ».

D'après ce qui précède on se rend compte que la fraude par simulation de passif est difficile à pratiquer : certains même considèrent que la loi a été trop exigeante au point de vue des justifications à fournir et que dans certains cas les intérêts légitimes des héritiers ont été sacrifiés en refusant la déduction de dettes qui peuvent être parfaitement sincères : « la loi a admis la déduction du passif d'une façon beaucoup trop restreinte (1). » Telle est l'opinion de bien des économistes.

La statistique montre du reste que les déductions de passif opérées n'augmentent pas d'année en année, elles restent à peu près stationnaires ; ce qui prouve que si la fraude existe elle est restreinte et, qu'en tout cas, elle ne prend pas d'extension.

(1) Leroy-Beaulieu. Sc. fin, 7^e éd., t. I, p. 620.

En 1902, sur un actif brut de 5.211.196.609, il a été déduit 457.902.671.

En 1903, sur un actif brut de 5.320.307.680, il a été déduit 391.093.919.

En 1904, sur un actif brut de 5.657.563.151, il a été déduit 379.725.759.

En 1905, sur un actif brut de 6.136.654.921, il a été déduit 417.415.893.

En 1906, sur un actif brut de 5.645.029.293, il a été déduit 471.557.578.

En 1907, sur un actif brut de 5.882.469.642, il a été déduit 421.234.373.

En 1908, sur un actif brut de 5.879.045.393, il a été déduit 529.487.179.

En 1909, sur un actif brut de 6.153.069.923, il a été déduit 412.633.557.

L'écart entre l'actif brut et l'actif taxé est d'environ 7 0/0 : il est peu considérable.

On peut cependant supposer que des ententes frauduleuses puissent aboutir à la déduction d'un passif inexistant : l'héritier ou une personne interposée pourra, par un acte simulé, authentique ou sous seings privés enregistré, consentir un prêt à celui dont la succession doit lui échoir. Au décès, la dette sera déduite et les droits correspondants évités. Mais on voit l'inconvénient d'une telle combinaison : si l'héritier présomptif

vient à mourir prématurément, l'actif de sa succession comprendra une créance dont les héritiers pourront être tentés d'exiger le paiement. Cette fraude et trop dangereuse pour être pratiquée sur une grande échelle.

TITRE III

La fraude par dissimulation d'actif

CHAPITRE PREMIER

GÉNÉRALITÉS

Le retard dans la déclaration et la simulation des dettes ne sont pas les seules fraudes que puisse commettre le déclarant : la fraude la plus fréquente consiste dans la dissimulation d'une partie de l'actif héréditaire, soit que les héritiers omettent de comprendre certains biens dans la déclaration qu'ils doivent souscrire, soit qu'ils donnent à d'autres des estimations inférieures à leur valeur réelle. Dans le premier cas il y a omission, dans le deuxième insuffisance d'évaluation.

Afin de distinguer l'une et l'autre contravention, il importe de les définir exactement. « L'omission se produit lorsqu'un bien ne figure pas dans la déclaration des héritiers : il y a insuffisance lorsque la déclaration attribue aux biens héréditaires une valeur inférieure

à leur valeur réelle (1) ». L'omission consiste donc dans un oubli, volontaire ou non, qui a pour effet de soustraire totalement un bien à l'impôt, tandis que dans le cas d'insuffisance, les biens successoraux sont tous énumérés, mais certains échappent partiellement aux droits, sur la différence entre leur valeur réelle et leur valeur déclarée.

Ainsi, la différence entre l'omission et l'insuffisance paraît, au premier abord, très aisée. Elle présente parfois, cependant, dans la pratique, de sérieuses difficultés. Dans le cas, par exemple, où le revenu d'un immeuble paraît inférieur au revenu réel, on pourra hésiter sur le point de savoir, s'il y a omission ou insuffisance : il y aura omission lorsque le revenu déclaré résultera de la contenance indiquée dans la déclaration, il y aura insuffisance lorsque la déclaration de revenu aura été faite en égard à la parcelle dans son ensemble.

Une solution du 7 juillet 1880 (2) admet qu'il y a omission et non insuffisance d'évaluation au cas où une créance est comprise dans une déclaration de succession pour un chiffre inférieur à la somme due. La question est délicate et controversée en doctrine : il n'y a pas omission, disent certains, parce que la créance a été déclarée, il y a insuffisance d'évaluation puisque sa

(1) Naquet. *Traité théorique et pratique des droits d'Enregistrement*, III, p. 336.

(2) D. P., 81, 3, p. 87.

valeur a été atténuée (1). La solution de 1880 qui nous paraît exacte est ainsi motivée : « Le droit de mutation par décès est exigible pour les créances sur le capital nominal et non sur une somme à déterminer par une évaluation des héritiers ou légataires. » Il en résulte que le fait de déclarer une créance pour une somme inférieure à celle réellement due à la succession constitue une omission pour une partie de la créance et non pas une insuffisance d'évaluation, puisque les parties n'avaient pas à fournir d'estimation pour l'assiette de l'impôt.

Nous verrons que la distinction entre les omissions et les insuffisances présente de l'intérêt au point de vue de la prescription d'abord. Elle est de dix ans pour les omissions tandis qu'elle n'est que de deux ans en général pour les fausses estimations (un an pour les immeubles improductifs de revenus). La distinction a également son importance au point de vue de la preuve des contraventions.

Pénalités. — Présomption de fraude à l'égard du contribuable.

En droit fiscal, l'intention frauduleuse est présumée par le fait seul que l'erreur est établie : la pénalité est encourue en même temps que le droit simple quand bien même l'erreur du déclarant serait involontaire, quand bien même elle ne serait qu'une simple erreur

(1) R. P., art. 16,889.

d'appréciation et non une manœuvre frauduleuse destinée à frustrer le Trésor. « Les contraventions aux lois fiscales ne s'excusent pas par la bonne foi, » porte un arrêt de la Cour de Cassation du 30 janvier 1867. (S. 67. I. 179.)

C'est que le législateur a voulu donner aux amendes non seulement un caractère pénal, mais un caractère de réparation civile : on constate, en effet, la proportionnalité des peines aux sommes dont le Trésor a été frustré. De plus, on a voulu assurer ainsi l'efficacité même des lois fiscales. S'il fallait prouver l'intention frauduleuse avant de réclamer le double droit, les omissions, les fausses déclarations se multiplieraient à l'infini. Ne courant qu'un risque, celui d'acquitter plus tard le supplément de droits exigibles, le redevable tenterait la chance d'échapper au paiement d'une partie de l'impôt.

Une distinction entre la bonne et la mauvaise foi a cependant été établie en matière d'omissions ou d'insuffisances dans les déclarations de succession par la loi du 8 avril 1910, art. 12. Mais, d'après ce texte, la bonne foi ne constitue, pas plus que par le passé, une excuse : la mauvaise foi est une cause d'aggravation de la pénalité.

La présomption légale de fraude, irréfragable et absolue, conduirait dans bien des cas à l'injustice : sans doute, nul n'est censé ignorer la loi, mais lorsque la bonne foi est certaine, il peut sembler trop rigoureux d'imposer au contribuable une pénalité très élevée.

Pour adoucir les conséquences de cette présomption, l'Administration use du droit qu'on lui a reconnu de faire remise aux redevables de tout ou partie des pénalités encourues (1).

Quotité des pénalités. — Loi de Frimaire. — L'art. 39 de la loi du 22 frimaire an VII s'exprimait ainsi : « La peine pour les omissions qui seront reconnues avoir été faites dans les déclarations sera d'un droit en sus de celui qui se trouvera dû pour les objets omis : il en sera de même pour les insuffisances constatées dans les estimations des biens déclarés.

« Si l'insuffisance est établie par un rapport d'expert, les contrevenants paieront en outre les frais de l'expertise ».

La même peine frappait donc les omissions et les insuffisances.

Loi 8 avril 1910. — La loi du 8 avril 1910 a modifié assez profondément l'art. 39 de la loi de frimaire. L'art. 12 dispose :

« La peine pour les omissions qui seront reconnues avoir été faites dans les déclarations de successions sera d'un droit en sus de celui qui se trouvera dû pour les objets omis : la peine sera également d'un droit en sus pour les insuffisances constatées dans les estimations des biens déclarés, mais elle ne s'appliquera que lorsque l'insuffisance sera égale ou supérieure à un

(1) Voir page 29, note 1.

dixième de la valeur déclarée. Si l'insuffisance est établie par un rapport d'expert, les contrevenants paieront en outre les frais de l'expertise.

Dans tous les cas où l'omission ou l'insuffisance présentera le caractère d'une dissimulation frauduleuse, la peine sera du double droit en sus de celui qui sera dû pour les objets omis ou insuffisamment évalués.

... La peine d'un droit en sus prévue... en cas d'omission portant sur des espèces ou des titres de valeurs mobilières au porteur, et celle du double droit en sus prévue... en cas de dissimulation frauduleuse ne pourront faire l'objet d'aucune remise ni modération ».

La règle générale reste donc la même que sous la législation de frimaire : l'omission et l'insuffisance sont punies d'un droit en sus, mais tandis que le droit en sus et les frais d'expertise en cas d'insuffisance d'évaluation étaient encourus quelle que soit l'importance de l'insuffisance, ils ne seront plus dus que si l'insuffisance est au moins d'un dixième de la valeur des objets évalués.

La loi de frimaire ne faisait aucune distinction d'après la bonne ou la mauvaise foi du contribuable, ni d'après la nature des biens omis. D'après le texte nouveau, la bonne fois n'aura, pas plus qu'auparavant, pour effet d'exempter le redevable du droit en sus, mais la mauvaise foi sera traitée plus durement ; si les omissions ou les insuffisances sont frauduleuses, un double droit en sus leur sera infligé et ce double droit ne pourra être l'objet

d'aucune remise gracieuse de la part de l'Administration.
« Il appartient à l'Administration de démontrer, sous le contrôle des Tribunaux, le caractère frauduleux de la dissimulation. Ce caractère, une fois établi, la remise gracieuse de la pénalité ne pourra pas être accordée (1) ».

D'autre part, le droit en sus dû pour omission même non frauduleuse d'espèces ou de titres au porteur, pour lesquels la dissimulation est si facile, le droit en sus qui sera encouru ne pourra également faire l'objet d'aucune modération de la part de l'Administration.

PRESCRIPTION. — Omission. — L'art. 61, 2^e de la loi de frimaire an VII avait disposé qu'il y avait prescription pour la demande des droits :

« Après trois années à compter du jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'une omission de biens dans une déclaration faite après décès ».

Ce délai de prescription fut porté à 5 ans par la loi du 18 mai 1850, art. 10, et à 10 ans par l'art. 4 de la loi du 30 janvier 1907. « Le délai fixé pour la prescription de l'action en recouvrement des droits exigibles par suite d'omissions de biens dans les déclarations de mutations par décès, est porté de 5 à 10 ans ».

Le paragraphe 3 du même article dispose expressément qu'il n'est pas dérogé à l'art. 26 de la loi du 8 juillet 1852 qui, par exception, soumet à la prescription de 30 ans, les droits de mutation par décès des inscrip-

(1) Rapport général Doumer, Chambre, Doc. Parl 1909, p. 1429.

tions de rente sur l'Etat et les peines encourues en cas de retard ou d'omission de ces valeurs dans la déclaration des héritiers, légataires ou donataires.

L'extension de 5 à 10 ans du délai de prescription en matière d'omissions eut pour but de faciliter la répression de la fraude ; le rapporteur de la loi, M. Mougeot, disait : « L'expérience a montré que le délai de 5 ans est insuffisant pour garantir le Trésor contre la fraude. Les héritiers qui ont soustrait des valeurs successorales à l'impôt attendent fréquemment l'expiration des 5 ans qui suivent la déclaration de succession pour régler entre elles ou avec les tiers, par un acte soumis à la formalité de l'Enregistrement, leur situation au sujet des biens omis : l'Administration peut donc n'avoir connaissance de l'existence de ces valeurs qu'à une époque où elle se trouve complètement désarmée. La réforme a pour but de remédier à cet état de choses, en ayant pour effet d'empêcher que les héritiers puissent, sans compromettre leurs intérêts respectifs, ajourner à une date aussi éloignée le règlement de leur succession ».

Notons qu'il est cependant assez rare qu'en fait, des omissions soient découvertes plus de 5 ans après la déclaration des mutations par décès.

Insuffisances. — D'après l'art. 61, 1^o de la loi du 22 frimaire, il y a prescription des droits : « après deux années à compter du jour de l'enregistrement, s'il s'agit.... d'une fausse évaluation dans une déclaration, et pour la constater par voie d'expertise ».

La prescription est donc beaucoup plus courte en cas d'insuffisance qu'en cas d'omission.

La Preuve des omissions et insuffisances. — Les seules dispositions que la loi du 22 frimaire an VII consacre aux modes de preuve à l'usage de l'Administration pour la recherche de la fraude en général sont inscrites dans les articles 12, 13, 17, 18 et 19. Ces textes concernent exclusivement les mutations de propriété ou de jouissance d'immeubles, les insuffisances de prix dans les ventes ou autres actes translatifs d'immeubles à titre onéreux et les insuffisances de revenu des immeubles transmis à titre gratuit ou par décès. Aucune règle n'a été tracée par le législateur de frimaire pour découvrir les omissions et les insuffisances d'évaluation mobilière que peuvent contenir les déclarations de succession.

La jurisprudence a donc dû suppléer au silence de la loi : elle a admis qu'il fallait adopter en la matière les preuves de droit commun compatibles avec la loi fiscale. Le Code civil indique cinq modes de preuves : la preuve littérale, la preuve testimoniale, l'aveu, le serment et les présomptions. Les formes de la procédure écrite établie par les articles 65 et 67 de la loi de frimaire ne permettent pas d'admettre la preuve testimoniale et le serment qui exigent une comparution personnelle. Restent donc trois modes de preuves : la preuve littérale, l'aveu et les présomptions.

Preuve littérale. — La preuve littérale résulte d'actes, soit authentiques, soit sous seings privés. Leur force

probante est la même à l'égard des tiers qu'à l'égard des parties contractantes et elle peut être invoquée par l'Administration à laquelle on reconnaît la qualité de tiers.

Les effets de la preuve littérale sont d'ailleurs différents suivant la nature des énonciations contenues dans les actes. Suivant l'art. 1320 du Code civil, il faut distinguer à cet égard les énonciations qui ont un rapport direct avec les dispositions de l'acte et les énonciations étrangères à ces dispositions essentielles. Les premières seules font preuve par elles-mêmes, les autres ne constituent qu'un commencement de preuve. Ainsi l'Administration peut se prévaloir, pour établir l'omission de valeurs héréditaires, des énonciations des inventaires et partages ayant pour objet direct d'établir la consistance de l'hérédité, tandis qu'elle ne peut se servir des énonciations étrangères que comme commencement de preuve rendant admissible la preuve par présomptions.

Aveu. — Ce mode de preuve peut évidemment être invoqué par l'Administration comme par toute personne, mais il est rare qu'en fait les fraudes à la loi fiscale fassent l'objet d'un aveu direct. L'Administration ne pourra en général se baser sur un aveu que comme sur un commencement de preuve et l'aveu se confondra alors avec les présomptions.

Toutefois, en matière d'insuffisance, l'aveu se produit parfois directement sous forme de soumission. « La

soumission est un acte par lequel les parties, généralement pour éviter une expertise imminente, reconnaissent vis-à-vis de la Régie une insuffisance de prix ou de revenu dans un acte ou une mutation enregistrée (1). » Cet écrit, dans lequel la partie prend l'engagement de payer les droits et amendes qui résulteront de l'augmentation qu'elle donne à l'évaluation est soumis à l'approbation du Directeur départemental ou du Directeur général si les droits à payer dépassent 5.000 francs. — L'approbation obtenue, le redevable paye les nouveaux droits auxquels donne lieu l'insuffisance. La soumission interrompt la prescription et sert de point de départ à une prescription de 30 ans. — Mais elle n'engage pas l'Administration qui peut, après l'avoir approuvée, requérir l'expertise.

Présomptions. — Les présomptions sont, d'après l'art. 1349 C. C., des « conséquences que la loi ou le magistrat tirent d'un fait connu à un fait inconnu ». La preuve par présomptions est la preuve la plus employée par l'Administration dans la recherche de la fraude.

Il existe, en droit fiscal comme en droit civil, des présomptions légales, c'est-à-dire des présomptions attachées par la loi, à certains faits. On peut citer les présomptions établies en matière d'évaluation de meubles meublants par l'art. 11 de la loi du 25 fév. 1901.

(1) Wahl. *Traité de droit fiscal*, II, n° 582.

Quant aux présomptions de fait, on a discuté sur le point de savoir si l'Administration pouvait en user. On reconnaît aujourd'hui, en doctrine et en jurisprudence, que la Régie peut employer ce mode de preuve. D'une part, il n'est pas incompatible avec la procédure écrite, l'admission de ce genre de preuve ne comportant aucun débat oral. D'autre part, si on refusait à l'Administration l'usage des présomptions, on la mettrait, dans bien des cas, dans l'impossibilité d'exercer son droit de contrôle ; il est de la nature même de la fraude de se dissimuler, et ce n'est souvent que par des indices tirés d'actes passés entre les parties, ou même qui leur sont étrangers, que l'Administration arrive à constater son existence. « Le caractère de la fraude est d'être cachée : les parties mettent tout en œuvre pour la dérober aux yeux de celui qu'elles veulent tromper. De là vient que que les lois ne demandent pas des preuves directes et proprement dites de sa perpétration ; elles se contentent d'indices à travers lesquels on puisse percer le voile qui la couvre, c'est-à-dire de présomptions et de conjectures graves et qui soient prises des différentes clauses de l'acte, des circonstances antérieures et postérieures et de tous les signes qui peuvent concourir à manifester la vérité (1). »

(1) Championnier et Rigaud. *Traité*, n° 666.

Enfin, les présomptions ne peuvent constituer un sujet de trouble pour les contribuables comme le ferait la preuve testimoniale. Les présomptions déduites de faits constants et reconnus ne supposent aucune recherche et n'ont pas le caractère inquisitorial de la preuve par témoins.

Ce qui pouvait faire douter de la légalité de la preuve par présomption c'est que, d'après l'art. 1353 C. C. : « Les présomptions qui ne sont pas établies par la loi » ne doivent être admises « que dans les cas où la loi admet la preuve testimoniale ».

La Régie a soutenu que la preuve par témoins et la preuve par présomptions n'étaient pas liées l'une à l'autre de manière indissoluble et qu'elles étaient appelées, dans la pensée du législateur, à se compléter l'une l'autre.

« L'Administration qui recherche la fraude se trouve placée dans une de ces situations pour lesquelles la loi, abandonnant sa rigueur, a autorisé exceptionnellement l'emploi de la preuve testimoniale et des présomptions ; comme elle rencontre, dans la procédure qui lui est imposée, un obstacle légal à l'emploi de la preuve testimoniale, elle ne pourra pas user de ce mode de preuve, mais elle conservera le droit, puisqu'il n'est pas prohibé, d'invoquer les présomptions (1) ».

(1) Observations de la Régie sous Cass. 27 juin 1883. J. E. 22, 126.

Le système de l'Administration a été entièrement adopté par la jurisprudence. La Cour de Cassation a reconnu, dans un arrêt du 27 juin 1883, que la régie a le droit d'utiliser les présomptions de fait. Les décisions judiciaires qui, depuis 1883, ont fait application du principe posé par la Cour de Cassation sont aussi nombreuses que variées, notamment en matière d'omissions dans les déclarations de succession. Les faits les plus divers peuvent servir de base aux présomptions : toutes les indications que la Régie peut recueillir, à la condition cependant qu'elles soient régulièrement parvenues à sa connaissance, par l'enregistrement des actes ou par l'exercice normal de son droit d'investigation, peuvent être utilisées ; il est même admis que des actes étrangers aux parties peuvent être invoqués contre elle.

Cette jurisprudence, très favorable à l'Administration, permet de combattre énergiquement l'évasion de l'impôt. Certains lui ont fait le reproche d'être trop large et de pouvoir ainsi permettre des abus. On comprend, en effet, que la Régie puise ses présomptions dans des actes où le redevable a figuré à un titre quelconque : il pourra discuter les présomptions élevées contre lui. Mais il est plus difficile d'admettre les présomptions qui ont leur source dans des actes étrangers au redevable, et qu'il ne connaît même pas : il lui est alors peu aisé de contester et d'interpréter les clauses de ces actes.

« La jurisprudence a admis les présomptions dans

une si large mesure qu'elle arrive, en les admettant, à méconnaître, au profit de la Régie, les principes d'après lesquels les déclarations, les aveux, l'autorité de la chose jugée sont opposables exclusivement aux parties qui ont fait les déclarations, formulé les aveux, participé aux jugements ; elle oppose, en effet, aux parties, sous forme de présomptions, les faits qu'elle ne peut leur opposer sous forme de preuve. Il est difficile de comprendre qu'un simple changement d'étiquette permette de tourner ainsi des principes certains et basés sur le bon sens. Il est évident que dans les contestations privées, la jurisprudence n'admettrait pas ces solutions : elles ne doivent donc pas être admises, dans les rapports de la Régie avec les parties.

« La Régie se superpose aux parties : elle tire les effets fiscaux des actes dont les parties tirent les effets civils ; elle ne peut donc opposer au point de vue fiscal un acte à une partie qui ne peut se le voir opposer au point de vue civil (1) ».

C'est le droit pour la Régie de recourir aux présomptions qui justifie la théorie dite « de la propriété apparente : les héritiers doivent acquitter l'impôt de mutation par décès sur tous les biens qui, apparemment, appartenaient au *de cujus*.

(1) Wahl. *Traité de Droit fiscal*, II n° 568 et note sous Cass. 18 janvier 1897. S. 97, I, 535.

Expertise. — L'expertise est un moyen de contrôle autorisé en certains cas par la loi fiscale pour vérifier l'exactitude du prix exprimé ou de la valeur, soit en capital, soit en revenu, déclarée en ce qui concerne les transmissions à titre gratuit ou à titre onéreux de biens immeubles.

En matière de mutations par décès, l'expertise est autorisée pour contrôler la déclaration du revenu des immeubles non bâtis, lorsqu'il n'existe pas d'actes qui puissent faire connaître le revenu véritable des biens; si, par exemple, les immeubles sont loués, on admet que le prix de la location s'impose à la Régie qui ne peut requérir l'expertise (2).

L'expertise peut aussi être requise pour estimer la valeur vénale des immeubles dont la destination n'est pas de produire un revenu. (Art. 12, loi 25 fév. 1901.)

Enfin, la loi du 25 février 1901 a autorisé l'Administration à établir, par l'expertise, l'insuffisance d'évaluation des fonds de commerce transmis par décès. (Art. 11.)

En matière immobilière, l'expertise doit être requise dans l'année qui suit la déclaration; en matière de fonds de commerce, le délai accordé à la Régie n'est que de trois mois.

Nous n'avons pas à étudier ici la procédure de l'expertise. Bornons-nous à dire qu'elle est lente, compliquée

(2) *Contra Wahl*, II, 601.

et coûteuse. Dans la grande majorité des cas, l'Administration hésite à se servir de cette arme dangereuse et difficile à manier; en fait, elle est rarement utilisée, et seulement dans les cas où les droits dont le Trésor a été frustré ont une certaine importance.



CHAPITRE II

LA FRAUDE RELATIVE AUX DIFFÉRENTS ÉLÉMENTS D'ACTIF

Nous allons étudier maintenant la fraude relativement aux divers éléments d'actif qui peuvent composer l'hérédité. La fraude s'exerce, en effet, de façons diverses, suivant qu'elle porte sur tel ou tel élément d'actif. A cette diversité en correspond une autre dans les moyens de découvrir et de réprimer les infractions à la loi fiscale.

§ I. — LES IMMEUBLES

A. — Omissions. — En ce qui concerne la fortune immobilière du défunt, les omissions sont peu à craindre ; par leur nature, en effet, les immeubles se prêtent mal à la dissimulation ; de plus, l'Administration surveille de très près leurs mutations. On sait que tous les actes translatifs de propriété immobilière sont assujettis à l'Enregistrement dans le délai de trois mois, et cette formalité est, en général, régulièrement accomplie, car elle est nécessaire pour obtenir la transcription au bureau des hypothèques. L'Administration a donc connaissance de toutes les transmissions immobilières et les renseignements qui lui parviennent ainsi lors de l'enregistrement des actes contenant mutation sont précieusement notés

et conservés pour pouvoir être utilisés lorsque l'occasion s'en présentera. C'est dans ce but que furent organisés le Répertoire et les Renvois.

Répertoire. — Le Répertoire général des enregistrements qui a remplacé, en 1836, les anciennes tables alphabétiques, a été adopté pour réunir en un seul contexte, sous le nom de chaque contribuable, les divers actes de la vie civile concernant sa personne et ses biens. (Inst. 2320 et 2505.) Dans tout bureau d'enregistrement, existent des volumes divisés en comptes ouverts au nom de chaque contribuable, sur lesquels il est fait mention de la nature, de la date de l'enregistrement et des indications essentielles de tous les actes dont il peut être utile de conserver la trace en vue de la découverte de la fraude. Ces comptes ouverts présentent deux colonnes, l'une réservée à l'actif et l'autre au passif. Sont inscrits à l'actif tous les actes par lesquels s'enrichit le titulaire du compte, notamment toutes les acquisitions immobilières (par voie d'achat, de donation, de succession, etc.) et sont inscrits au passif tous les actes déterminant un appauvrissement de ce patrimoine, notamment les aliénations de biens immeubles. C'est au bureau de la situation que sont répertoriées les mutations d'immeubles. Lorsque l'acte qui constate la mutation n'est pas enregistré à ce bureau, le Receveur qui a procédé à la formalité adresse la copie de l'enregistrement à son collègue chargé de la tenue du répertoire.

Des bulletins mobiles, portant les noms et prénoms des contribuables, classés par ordre alphabétique, permettent, par l'indication des numéros du volume et de la case du Répertoire, de se reporter aux comptes ouverts.

Renvois. — On appelle renvoi la copie ou l'extrait d'enregistrement d'actes, d'annotations, et en général de tous documents dont la transmission est faite par le bureau qui a enregistré l'acte ou reçu la déclaration à un autre bureau où ces documents peuvent être utilisés. Les renvois ont pour objet tous les renseignements ou indications quelconques destinés à être relevés sur le répertoire général d'un bureau étranger, toutes les indications recueillies soit dans les enregistrements, soit dans les annotations du bureau expéditeur, de nature à être utilisés au point de vue de la découverte de la fraude, en les rapprochant des déclarations ou enregistrements d'un autre bureau ; toutes les fois qu'un document parvenu à un bureau peut être utilisé dans un autre bureau, ce document doit y être renvoyé.

C'est ainsi que sont renvoyés au bureau de la situation tous les actes contenant transmission de propriété ou de jouissance d'immeubles situés dans l'arrondissement d'un autre bureau, ainsi que tous actes ou renseignements pouvant permettre d'établir une mutation secrète. La loi du 25 février 1901 ayant désigné le domicile du *de cujus* pour recevoir les déclarations de mutation par décès, a prescrit aux héritiers, lorsque la

déclaration comprend des immeubles situés dans la circonscription de bureaux autres que celui du domicile, de dresser le détail de ces immeubles, distinctement pour chaque bureau de la situation des biens, sur des formules spéciales (art. 16). Ces formules sont transmises, en vue du contrôle, au Receveur de la situation des biens.

Pour vérifier toute déclaration de succession souscrite par les héritiers, le Receveur se reporte au compte ouvert au Répertoire au nom du *de cuius* et examine si tous les immeubles acquis par le défunt, et non aliénés par lui depuis, figurent parmi les biens déclarés.

De plus, postérieurement à la déclaration de succession, il est fréquent que des immeubles ayant dépendu de l'hérédité fassent l'objet de contrats passés par les héritiers (ventes, partages, donations) et souvent les actes mentionnent l'origine de propriété : ils rappellent par exemple que les biens ont été recueillis dans telle succession. Après l'enregistrement d'un tel acte, le Receveur s'assure si les immeubles dont il s'agit ont bien figuré dans la déclaration de la succession rappelée dans l'acte.

L'Administration peut encore, pour prouver les omissions immobilières, s'appuyer sur la présomption légale établie par l'art. 12 de la loi du 22 frimaire an VII ainsi conçu :

« La mutation d'un immeuble en propriété sera suffisamment établie, pour la demande du droit d'enre-

« gistrement et la poursuite du paiement contre le
« nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom
« au rôle de la contribution foncière et des paiements
« par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui
« passés, soit enfin par des transactions ou autres actes
« constatant sa propriété ou son usufruit ».

Cette présomption n'est pas irréfragable. Les parties peuvent invoquer contre elle la preuve contraire ; mais elle ne saurait être détruite par de simples allégations.

Un doute peut s'élever sur la façon dont il convient d'interpréter les dispositions de cet article 12 : la présomption que ce texte établit est elle simplement une présomption de mutation au profit de celui qui est inscrit au rôle, a passé des baux, etc., ou bien l'art. 12 fait-il présumer que celui qui se trouve dans les conditions prévues par lui est propriétaire.

Si on admet la première opinion, la présomption de l'art. 12 ne trouvera que très rarement son application en matière de mutation par décès ; il faudrait, en effet, pour qu'elle puisse être invoquée par la Régie que l'héritier ait fait faire la mutation à son nom ou ait passé un bail ou un acte à titre de propriétaire. Or il arrive fréquemment que les mutations pour l'impôt foncier ne sont pas faites après décès et que les articles de la cote restent aux noms des propriétaires défunts pendant de longues années. D'autre part, la mort du *de cujus* ne mettant pas fin aux baux qu'il avait consentis, il se pourra que ces baux ne soient renou-

velés par les héritiers que longtemps après le décès.

Cette interprétation qui ne voit qu'une présomption de mutation paraît être la seule qui soit conforme au texte. « Les présomptions légales ne peuvent être invoquées pour établir qu'une personne avait acquis des biens et pour exiger des droits de succession sur ces biens. En effet, les textes visent textuellement l'hypothèse où la régie entend établir contre un acquéreur l'acquisition pour exiger les droits sur cette acquisition. Or, quand la Régie invoque certains faits pour établir la propriété du défunt, ce n'est pas dans le but d'exiger les droits sur l'acquisition de cette propriété, mais sur la nouvelle transmission de propriété au profit des héritiers (1). »

Cependant, le Tribunal de Toulouse, par un jugement du 14 juin 1883 (2) a admis que l'Administration était fondée à invoquer l'inscription au rôle au nom du défunt, la prise par lui de la qualité de propriétaire dans un bail sous seings privés ou dans une déclaration de location verbale, pour réclamer le paiement des droits de mutation par décès. — Le Tribunal de Dieppe a adopté la même interprétation dans un jugement du 17 mai 1888 qui déclare : « Le droit de mutation par
« décès étant perçu d'après la propriété apparente,
« l'Administration est fondée à poursuivre le paiement

(1) Wahl. *Traité de droit fiscal*, II, n° 558.

(2) Répertoire périodique de l'Enregistrement, art. n° 8031.

« des droits simples et en sus de mutation par décès
« sur l'immeuble non compris dans la déclaration des
« héritiers, lorsque les présomptions, organisées par la
« loi spécialement en vue de la recherche des muta-
« tions secrètes, sont de nature à établir que cet immeu-
« ble reposait ostensiblement sur la tête du *de cujus*,
« lors de l'ouverture de la succession (1). »

Les omissions immobilières dans les déclarations de succession ont donc de très grandes chances d'être découvertes par suite de la surveillance efficace de l'Administration en matière de transmissions immobilières et de la large interprétation donnée par la jurisprudence à l'art. 12 de la loi de frimaire.

Si donc la fraude par omission est à peu près impossible, ne peut-on frustrer le fisc par des insuffisances d'évaluation ?

B. — Insuffisance d'évaluation. — Il semble difficile d'estimer un immeuble à une valeur à peu près exacte : cette valeur dépend en effet d'un grand nombre d'éléments et on conçoit que, dans bien des cas, il soit embarrassant de fournir un chiffre.

La loi du 22 frimaire an VII trancha la question en décidant que pour obtenir la valeur des immeubles transmis à titre gratuit, on prendrait leur revenu et qu'on multiplierait ce revenu par 20 : c'était supposer que les immeubles avaient un revenu de 5 0/0.

(1) Répertoire périodique, art. n° 7318.

« La valeur de la propriété des immeubles est déter-
 « minée pour la liquidation et le paiement du droit
 « proportionnel..., pour les transmissions de propriété
 « entre vifs, à titre gratuit, et celles qui s'effectuent par
 « décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à 20 fois
 « le produit des biens, ou le prix des baux courants,
 « sans distraction des charges (art. 15, 7°) ».

En 1875, vu l'état florissant de l'agriculture qui se manifestait par une hausse de la valeur vénale des terres, sans qu'il y ait une hausse correspondante du revenu, on distingua les immeubles en deux catégories, suivant leur destination : les immeubles urbains et les immeubles ruraux. On décida que les immeubles urbains continueraient à être capitalisés au taux de 5 0/0, mais que les immeubles ruraux le seraient désormais au taux de 4 0/0 ; c'est-à-dire que l'on multiplierait leur revenu par 25. (Loi 21 juin 1875, art. 2.)

La capitalisation du revenu a de gros inconvénients : le rapport entre la valeur réelle d'un immeuble et son revenu est essentiellement variable.

Le système de la loi de frimaire, aggravé par la loi de 1875, en ce qui concerne les biens ruraux, est en général désavantageux pour la propriété non bâtie. De nos jours, les placements mobiliers, par la fixité et la périodicité de leurs revenus, par la réalisation facile des titres à un prix représentant la valeur réelle, par l'absence de préoccupations résultant de réparations à faire, ou d'intermittences dans la location, offrent sur

les placements immobiliers de nombreux avantages. Il est donc naturel que celui qui place sa fortune dans des immeubles, cherche, pour se dédommager, un revenu plus fort que celui dont il se contenterait s'il employait son capital en valeurs mobilières. Il résulte de statistiques récentes sur le taux normal de capitalisation de la propriété rurale, que dans quarante départements, il est supérieur à 4 0/0, c'est-à-dire que dans presque moitié de la France, l'agriculture est lésée par l'évaluation forfaitaire (1).

Le rapport entre le revenu et la valeur vénale est encore plus variable pour les immeubles bâtis que pour les immeubles non bâtis. Ce rapport varie suivant l'époque, l'état de la maison, l'abondance des constructions neuves, le quartier où elle est située, la condition sociale et l'exigence des locataires qui l'habitent. « Dans
« les quartiers populeux, le taux de 15 0/0 n'est pas rare
« en raison des risques de location. Il faut, chaque jour
« de paye, se présenter chez l'ouvrier au moment
« psychologique, après qu'il a reçu son argent et avant
« qu'il ne l'ait bu ; c'est presque un métier qui n'est pas
« une sinécure, mais c'est un bon placement (2). »

Dans les très petites villes et les bourgs, au contraire, les loyers sont bas, car les locataires sont peu nom-

(1) Michel. *La propriété, étude statistique, économique et sociale.*

(2) Saulnier. *Revue polit. et parl.* Juillet 1910. Les immeubles et les droits de mutation par décès.

breux et la valeur vénale résultant de ventes amiables peut être assez élevée.

Le mode d'évaluation de la loi de frimaire, basé sur le revenu aboutit donc à de choquantes inégalités : on cite le cas d'une vieille maison bonne à démolir, n'ayant de valeur que par le terrain et qui donnait par ses vingt locataires à cent francs, un revenu de 2.000 francs. Laissée par testament à un étranger, elle fut vendue pour payer les droits : on n'en trouva que 6.500 francs, le prix du terrain, les constructions n'ayant aucune valeur. Les droits à payer sur l'estimation forfaitaire $2.000 \times 20 = 40.000$ s'élevèrent à 6.400 francs (1).

Il est curieux de remarquer que c'est précisément lorsque la maison sera en mauvais état, que la situation de l'héritier sera la plus désavantageuse, car comparativement à la valeur vénale, ce sont les plus vieilles maisons qui ont le plus fort revenu.

Donc, lorsque les immeubles appartenant au *de cujus* sont loués, la capitalisation du revenu instituée par les lois du 22 frimaire an VII et du 21 juin 1875 a pour résultat d'établir de grandes inégalités entre les contribuables, mais il semble que presque toujours, le Trésor, loin d'être frustré, perçoit les droits sur un chiffre supérieur à la valeur réelle.

On pourrait peut-être, pour remédier aux injustices d'une capitalisation à un taux uniforme, diviser les

(1) Saulnier, même article.

propriétés rurales en plusieurs catégories, suivant les départements.

Quant aux propriétés bâties, on pourrait établir des taux de capitalisation de 5, 6, 7 et 10 0/0 suivant leur destination : hôtels particuliers, propriétés de rapport, bourgeoises ou occupées par des employés, habitations ouvrières ; le revenu cadastral servirait de base à l'évaluation. Observons toutefois qu'un tel système, outre les inconvénients de sa complication, donnerait toujours des résultats faux dans certains cas : car une capitalisation fixe ne peut être basée que sur des moyennes qui se composent essentiellement d'extrêmes : il y aurait toujours des propriétaires lésés et d'autres favorisés (1).

S'il n'y a ni bail ni location verbale, il faut distinguer suivant qu'il s'agit d'immeubles bâtis ou non bâtis.

C'est aux héritiers qu'il appartient de déclarer la valeur locative, c'est-à-dire le revenu brut des immeubles non bâtis, non loués. Très fréquemment, la détermination de cette valeur locative est des plus difficiles pour les parties elles-mêmes ; en tout cas, elles fournissent une évaluation souvent fort atténuée : le contrôle de l'Administration est à peu près impossible. Sans doute, il lui est permis d'user de l'expertise, mais dans l'immense majorité des cas, elle ne peut songer à s'en servir à raison des frais et des lenteurs de cette

(1) Saulnier. *Rev. pol. et parlem.*, article précité.

procédure. Dans toutes les affaires de médiocre importance, elle hésite à engager une instance qui pourrait occasionner des frais de beaucoup supérieurs aux droits à récupérer.

Pour les immeubles bâtis, la loi du 26 décembre 1908, art. 7, a substitué à la déclaration des parties le revenu qui sert de base à la perception de l'impôt foncier : « Pour la perception des droits d'enregistrement, sur les échanges et mutations à titre gratuit, entre vifs et par décès, d'immeubles bâtis non loués autres que les usines, le produit du revenu annuel de l'immeuble est déterminé par la valeur locative réelle telle qu'elle est établie pour l'assiette de la contribution foncière de l'année de l'échange, de la donation ou du décès.

La réforme a eu pour but d'obvier à la fraude qui s'exerçait, en l'absence de locations, par des déclarations de revenus insuffisants. Il a semblé que puisque les valeurs locatives déterminées par l'Administration des Contributions directes offraient des garanties suffisantes pour servir d'assiette à l'impôt foncier, elles pouvaient être admises pour servir de base à la perception du droit de mutation par décès. — Toutefois, l'art. 7 de la loi du 26 déc. 1908 ne s'applique pas aux usines. Cette exception a été introduite au Sénat à la suite d'un amendement de M. Tournon qui montra d'une façon générale les injustices auxquelles aboutit le plus souvent le système consistant à déterminer la valeur des immeubles bâtis par la capitalisation du revenu brut. Envisa-

geant ensuite spécialement le cas des usines, il s'éleva contre ce mode d'évaluation appliqué à ces immeubles et au matériel qu'ils renferment. Il fit valoir que les frais d'entretien de cette catégorie de propriétés sont beaucoup plus considérables que ceux afférents aux autres immeubles bâtis et qu'il était juste d'en tenir compte. L'Administration l'a si bien reconnu que, pour la perception de l'impôt foncier, elle opère sur la valeur locative réelle des usines, une déduction de 40 0/0, alors qu'elle ne déduit que 25 0/0 sur les maisons..

L'un des bons résultats que l'on peut attribuer à la réforme de 1908, c'est d'avoir diminué le contact entre l'Administration et les contribuables, en donnant une base fixe à la liquidation des droits. Souvent, sous l'empire de la législation précédente, les agents, pour réagir contre la fraude, demandaient des renseignements et des explications qui obligeaient les parties à une correspondance ou à des déplacements qu'elles étaient facilement tentées de considérer comme d'irritantes tracasseries.

Le système de la capitalisation du revenu a probablement été adopté par la loi de frimaire parce qu'à cette époque la propriété foncière se composait principalement de grands domaines faisant l'objet de locations. D'autre part, à cette époque, les regards étaient tournés vers la confection du cadastre qui devait donner le revenu exact de toutes les propriétés. De nos jours, par suite du système successoral introduit par le Code Civil,

les grands domaines se sont morcelés : beaucoup de propriétaires exploitent pour leur propre compte, le nombre des baux a diminué. Quant aux revenus cadastraux, on sait qu'ils ne sont plus en rapport avec les revenus réels.

Aussi a-t-on pensé que le meilleur serait peut-être de demander aux héritiers une évaluation de la valeur vénale des immeubles qu'ils recueillent. La préoccupation du législateur de percevoir l'impôt sur la valeur réelle du patrimoine transmis s'est manifestée par l'admission de la déduction du passif. Pour être logique, on aurait dû en même temps asseoir l'impôt sur la véritable valeur des immeubles transmis à titre gratuit. Plusieurs projets ont été déposés en vue d'admettre pour base de la perception des droits de mutation par décès, la valeur vénale des immeubles, sans distinction entre les immeubles urbains et les immeubles ruraux. Il semble que ce qui ait empêché ces projets d'aboutir, c'est que l'on s'est rendu compte que la réforme pourrait être désavantageuse pour le Trésor, surtout en ce qui concerne les maisons situées dans les grandes villes. L'Administration avait demandé de pouvoir choisir entre le revenu capitalisé et la valeur vénale. L'exposé des motifs du projet déposé par M. Burdeau, Ministre des Finances, le 8 février 1894, disait en effet : « Il
« importe que le Trésor soit prémuni contre toute perte
« et que l'Administration ne soit pas privée pour ces
« évaluations des moyens de contrôle qu'elle a pénible-

« ment réunis depuis 1871 ». Ces moyens consistent, on le sait, dans les renseignements fournis, au sujet du revenu des immeubles, des maisons surtout, par les baux et locations verbales dont la loi du 23 août 1871 a rendu obligatoire l'enregistrement ou la déclaration.

Une autre proposition relative aux immeubles bâtis a été faite au Sénat le 5 avril 1910. Elle est ainsi conçue :
« Pour toutes les mutations d'immeubles urbains ou
« ruraux à titre gratuit, entre vifs ou par décès, ou par
« voie d'échange, le droit d'enregistrement sera perçu
« sur la valeur vénale des immeubles transmis, telle
« qu'elle résultera de l'estimation à laquelle il sera
« procédé par les soins de l'Administration des contri-
« butions directes, en même temps qu'à l'évaluation du
« revenu servant de base à l'impôt foncier ».

L'évaluation en valeur vénale est admise par la plupart des législations étrangères. Citons la loi anglaise qui est intéressante par ce fait qu'elle combine l'évaluation en valeur vénale et l'évaluation basée sur le revenu, en ce qui concerne les immeubles ruraux. L'art. 5 du Titre VII de la loi du 31 juillet 1894 est ainsi conçu :
« Les biens doivent être évalués au prix que, dans
« l'opinion des commissaires, ils auraient pu atteindre,
« s'ils avaient été vendus publiquement au jour de la
« mort du défunt. A l'égard des biens ruraux, lorsque
« dans les éléments d'appréciation de la valeur vénale
« on ne peut faire rentrer l'expectative d'un accroisse-
« ment de revenu, l'évaluation ne devra pas dépasser

« 25 fois le revenu annuel déterminé, conformément à
« la cédule A des lois relatives à l'impôt sur le revenu.

La législation française a admis dans un cas la valeur vénale comme base de l'impôt de mutation immobilière par décès : c'est lorsqu'il s'agit d'immeubles qui, par leur destination, ne produisent aucun revenu ou dont le revenu est sans proportion avec la valeur vénale. Tels sont les terrains à bâtir sur lesquels peut s'exercer la spéculation, les châteaux, les propriétés d'agrément et généralement toutes celles qui ne sont pas des propriétés de rapport. « Les droits de mutation à titre
« gratuit, entre vifs et par décès, seront liquidés sur la
« valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont
« la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu.
« Les insuffisances d'évaluation en valeur vénale seront
« constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et répri-
« mées suivant les règles actuellement en vigueur ».

Cette réforme était nécessaire : à ces immeubles, soit urbains, soit ruraux, le régime fiscal antérieur appliquait une taxe qui n'était pas en rapport avec la valeur réelle.

Il serait désirable que la valeur vénale soit admise pour base de l'impôt, dans tous les cas. Toutefois, la difficulté paraît résider dans le contrôle des évaluations qui seraient fournies par les héritiers. Peut-être ce contrôle pourrait-il être organisé par une collaboration entre l'Administration des Contributions directes et celle de l'Enregistrement.

§ II. — LES MEUBLES

a) *Les meubles meublants*

Les diverses modifications que le législateur a apportées depuis la loi du 22 frimaire an VII au mode d'évaluation des meubles meublants témoignent de ses efforts en vue de restreindre la fraude qui peut s'exercer en cette matière par une déclaration de valeur insuffisante. Les remèdes successivement employés furent reconnus imparfaits et renforcés par d'autres : nous verrons que le système actuel laisse encore passage à la fraude.

La loi du 22 frimaire décidait que « la valeur de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance des biens meubles est déterminée, pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel... pour les transmissions entre vifs à titre gratuit et celles qui s'opèrent par décès, par la déclaration estimative des parties ». Art. 14, § 8. D'autre part, l'art. 27 stipulait que « les héritiers légaux ou donataires rapporteront, à l'appui de leurs déclarations de biens meubles, un inventaire ou état estimatif, article par article, par eux certifié, s'il n'a pas été fait par un officier public. Cet inventaire sera déposé et annexé à la déclaration. »

La base d'évaluation dans le système de la loi de frimaire était donc la déclaration estimative des parties, à moins qu'il n'y ait eu un inventaire dressé par un officier public.

Ce mode d'évaluation donna lieu à des abus. « On voyait des héritiers millionnaires, recueillant des hôtels et des châteaux princiers, déclarer sans vergogne un mobilier de quelques milliers ou même de quelques centaines de francs, et passer délibérément sous silence les objets d'art réputés, la galerie de tableaux maintes fois visitée et décrite, les bijoux fameux dont le défunt avait été notoirement propriétaire. Le fisc n'y pouvait rien ; il n'avait pas le droit de pénétrer dans le domicile du défunt et de constater la consistance réelle de cet actif mobilier (1).

Même dans le cas d'un inventaire dressé par un officier public, le Trésor était souvent lésé à cause de la modicité calculée des estimations et de l'impossibilité pour l'Administration, en l'absence de texte, de se prévaloir des résultats de la vente publique qui intervenait après l'inventaire. La jurisprudence s'était, en effet, fixée en ce sens, que, en matière d'objets d'art, par exemple, la perception basée sur la prise de l'inventaire était suffisante, quel que fût l'écart entre cette prise et le produit de la vente publique.

La loi du 21 juin 1875, par son article 3, remédia un peu à cet état de choses, désavantageux pour le Trésor, en basant la perception : 1° Sur l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès ; 2° Sur le prix exprimé dans les actes

(1) Lescœur, op. cit. p. 75.

de vente lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès. Cet article ajoute que les dispositions de son § 2 s'appliquent aux objets inventoriés et estimés conformément au § 1^{er} et dont l'évaluation serait inférieure au prix de la vente. Donc, les estimations contenues dans les inventaires ou autres actes, tels que partages, transactions..., sont désignés en première ligne comme devant servir de base au calcul des droits, si ces actes sont passés dans les deux ans du décès. Les ventes publiques effectuées dans le même délai doivent se combiner, s'il y a lieu, avec les énonciations de l'inventaire. Si le produit de la vente est supérieur à la prise de l'inventaire, c'est sur ce produit que seront calculés les droits et, si la vente est postérieure à la déclaration, un complément de droit deviendra exigible. Si, au contraire, le produit de la vente est inférieur à l'estimation de l'inventaire, c'est cette estimation qui servira au calcul des droits.

Les ventes amiables ne contenant pas d'estimation, mais la stipulation d'un prix, ne sauraient servir de base légale à la liquidation des droits de mutation par décès. Elles peuvent toutefois être utilisées par la Régie à titre de simples présomptions, pour établir, avec d'autres indices, l'existence d'une insuffisance (1), à la condition cependant qu'il n'y ait pas eu d'inventaire,

(1) Maguero. T. A. Sup. n° 108.

car les estimations qui y sont contenues s'imposent à la Régie.

L'art. 3 de la loi du 21 juin 1875 édictait la pénalité d'un droit en sus en cas d'insuffisance dans l'estimation des biens déclarés, lorsque cette insuffisance résultait d'un acte antérieur à la déclaration ; lorsqu'au contraire, l'acte était postérieur à la déclaration, le complément de droit simple était seul dû. Le législateur présumait, dans ce cas, la bonne foi du déclarant qui avait pu, par ignorance de la véritable valeur des objets, faire une estimation insuffisante.

Si le système de la loi de 1875 était préférable à celui de la loi de frimaire, il avait cependant un défaut : les inventaires et ventes publiques après décès sont relativement rares, et en leur absence, c'est-à-dire dans la grande majorité des cas, c'était encore la déclaration estimative des parties qui reparaisait avec tous ses inconvénients, comme base de la liquidation des droits, et la fraude continuait à se pratiquer impunément.

Aussi, lorsqu'en 1901, le législateur réforma le régime fiscal des successions, il se préoccupa de chercher un mode d'évaluation du mobilier qui, à défaut des bases déjà établies, pourrait s'appliquer dans la majorité des cas, tout en présentant une garantie d'exactitude supérieure à celle des déclarations estimatives.

On songea d'abord à fixer un rapport entre le loyer ou la valeur locative et la valeur des meubles, mais estimant que ce rapport est, en fait, essentiellement

variable, on écarta cette idée et on pensa que les polices d'assurances contre l'incendie offriraient un élément d'appréciation sérieux qui trouverait son utilisation fréquente, vu le développement de ces sortes de contrats.

On proposa d'abord de prendre le chiffre porté dans la police, mais on fit remarquer que, quand ils assurent leur mobilier, les assurés ne tiennent pas compte de la dépréciation et assurent la somme qu'ils seraient obligés de déboursier pour le remplacer : d'autre part, l'évaluation faite par l'assuré est souvent majorée, afin de se prémunir contre les réductions que la Compagnie essaiera de lui imposer, en cas de sinistre. Après avoir un peu hésité, on s'arrête au taux de 33 pour cent. L'art. 11 de la loi du 25 fév. 1901, après avoir reproduit les deux premiers paragraphes de la loi du 21 juin 1875 ajoute que la valeur des biens meubles est déterminée :

« 3° A défaut d'inventaires, d'actes ou de ventes, en
« prenant pour base 33 francs pour cent de l'évaluation
« faite dans les polices d'assurances en cours au jour
« du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs
« moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession,
« sauf preuve contraire. Cette disposition ne s'applique
« pas aux polices d'assurances concernant les récoltes,
« les bestiaux et les marchandises ».

Remarquons que, d'après le texte de la loi, les polices d'assurances ne fournissent qu'une évaluation subsidiaire : elles ne peuvent être invoquées que s'il n'y a ni inventaire, ni acte estimatif ni vente publique. Par con-

séquent, l'estimation contenue dans un inventaire ou une vente publique devra être acceptée comme base du paiement des droits, alors même que les 33 % de l'évaluation d'une police d'assurance fourniraient un chiffre supérieur. Les parties pourront donc toujours écarter les polices d'assurances souscrites par le défunt en faisant dresser un inventaire ou un acte équivalent au point de vue de la liquidation des droits, C'est peut-être là un point faible de la loi que pourront mettre à profit quelques héritiers désireux d'échapper à l'évaluation basée sur la police d'assurance : ils feront dresser un inventaire infidèle dont l'estimation sera inférieure aux 33 % de celle contenue dans la police.

Pour être admises à servir de base à l'impôt, il faut que les polices d'assurances contre l'incendie remplissent trois conditions. Elles doivent : 1^o Avoir été souscrites moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession. Il a paru que les polices plus anciennes ne représenteraient pas la valeur réelle des objets mobiliers assurés ; 2^o Etre encore en cours au jour du décès ; 3^o Avoir été souscrites par le défunt ou ses auteurs.

L'estimation de la police ne s'applique pas en ce qui concerne les récoltes, bestiaux et marchandises, parce qu'il se peut qu'à certaines époques de l'année, ces objets assurés manquent en totalité ou en partie.

La loi permet aux parties de détruire par la preuve contraire les effets de la présomption attachée aux polices d'assurances. « Les héritiers pourront, à défaut

« de restrictions dans la loi, établir par tous les moyens
» de preuve admis en matière d'enregistrement, que
« l'évaluation de la police a été majorée de telle sorte
« que la valeur réelle des objets assurés était inférieure,
« au moment du décès, à 33 pour cent de cette évalua-
« tion ou qu'une partie des meubles figurant au contrat
« ont été vendus ou détruits, sans que le fait ait été
« constaté par un avenant (1) ». La preuve contraire est
également admise au profit de l'Administration pour
prouver l'insuffisance.

La réforme opérée par la loi de 1901 ne produisit pas tous les effets qu'on en attendait, parce que, presque toujours, les déclarations de successions ne mentionnaient pas les polices qui existaient réellement. Certes, l'Administration, en vertu de son droit d'investigation, pouvait arriver à découvrir les polices d'assurances, mais ces recherches nécessitaient un surcroît de travail considérable. L'Administration avait prescrit aux employés supérieurs, lors de leurs opérations au siège ou dans les agences des Compagnies d'assurances contre l'incendie, de prendre note des polices susceptibles de servir de base pour la détermination de la valeur imposable des biens meubles compris dans une succession dont l'existence leur serait révélée par des avenants au nom des héritiers ou par toutes autres pièces soumises à leurs investigations (2).

(1) Instruction générale de l'Enreg. n° 3058.

(2) Maguero. *Traité alph.* 1^{er} supp. n° 119.

La loi du 31 mars 1903 a trouvé un autre moyen pour permettre le contrôle de l'Administration. Elle oblige les héritiers à faire connaître dans leur déclaration s'il existe ou non une police d'assurance. « Dans toutes les « déclarations de mutations par décès, les héritiers, « donataires ou légataires devront faire connaître si les « meubles transmis étaient l'objet d'un contrat d'assurance contre l'incendie en cours au jour du décès et, « dans l'affirmative, indiquer la date du contrat, le nom « ou la raison sociale et le domicile de l'assureur ainsi « que le montant des risques (art. 6), al. 1. »

L'alinéa 2 contient la sanction de cette obligation :

« Sera réputée non existante, en ce qui concerne les- « dits meubles, toute déclaration de mutation par décès « qui ne contiendra pas cette mention ».

Le projet prévoyait une pénalité spéciale au cas d'affirmation inexacte. « L'inexactitude frauduleuse de « la déclaration relative à la police d'assurance sera « punie d'une amende de cent francs en principal, sans « préjudice, le cas échéant, de la pénalité du droit en « sus pour insuffisance prononcée par l'art. 11 de la loi « du 25 fév. 1901. » Cet alinéa fut supprimé au Sénat, sur l'observation faite par M. Dufoussat que cette pénalité était excessive et choquante lorsqu'il s'agit de petites successions et que le fisc était suffisamment armé par les sanctions consistant dans le refus par le Receveur de recevoir la déclaration et dans le droit en sus en cas d'insuffisance. De sorte que si, actuellement, un contri-

buable déclare faussement qu'il n'y a pas de police, la situation est la même qu'avant 1903 : au cas où la police sera découverte et amènera la constatation d'une insuffisance, il y aura uniquement à percevoir un droit en sus.

En résumé, les différents remaniements de la législation n'ont pas conjuré toute possibilité de fraude. Cette dernière peut encore s'exercer de plusieurs façons. En l'absence d'inventaire, d'autres actes ou de ventes publiques dans les deux ans, on fournira un état estimatif incomplet ou inexact, s'il n'y a pas de police d'assurance ou si elle remonte à plus de cinq ans. S'il y a une police, on déclarera qu'il n'en existe pas ou on fera dresser un inventaire infidèle spécialement destiné à éviter l'estimation résultant de la police. Le Trésor peut encore être frustré lorsque le mobilier a une valeur supérieure au tiers de l'estimation contenue dans la police. L'Administration, a, il est vrai, le droit de prouver l'insuffisance, mais on sait que cette preuve qui ne peut être testimoniale, est pratiquement à peu près impossible.

b) Les meubles incorporels

Les Fonds de Commerce. — La loi du 22 frimaire an VII ne contenait aucune disposition relative aux fonds de commerce transmis par décès : leur évaluation, était, comme celle de tous les meubles, laissée à

la déclaration estimative des héritiers, à moins qu'il n'y eût un inventaire authentique.

Mais, si les fonds de commerce sont des biens meubles, ils occupent cependant une place à part dans la fortune mobilière. Par leur importance et leur situation, ils ont de nombreux points de ressemblance avec les immeubles. Aussi le législateur a-t-il, par la loi du 22 fév. 1872, assimilé les ventes de fonds de commerce aux ventes d'immeubles, quant à l'exigibilité du droit de mutation et quant à la preuve de l'existence de la mutation. L'art. 8 de la loi dispose, en effet, que les mutations de fonds de commerce doivent être enregistrées dans les trois mois, et l'art. 9 établit une présomption de mutation analogue à celle de l'art. 12 de loi du 22 frimaire an VII, qui concerne les immeubles. Le rapporteur de la loi de 1872 disait : « Bien que la Commission n'ait pas admis que les mutations de fonds de commerce puissent être assimilées aux mutations immobilières, elle a cependant considéré, eu égard à l'importance de cette propriété qu'il fallait chercher dans la législation existante les moyens de répression de la fraude et étendre aux mutations de fonds de commerce ceux applicables aux mutations immobilières. »

La loi de 1872 ne visait que les mutations à titre onéreux : les mutations par décès continuaient à être régies par la loi de frimaire.

L'art. 3 de la loi du 21 juin 1875, qui introduisit de

nouvelles bases d'évaluation des biens meubles après décès (actes estimatifs, ventes publiques), contenait *in fine* : « Les dispositions qui précèdent ne sont applicables ni aux créances, ni aux rentes, actions, obligations et autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des lois spéciales. » Les fonds de commerce ne rentrant pas dans le cadre de l'énumération qui précède, on a discuté sur le point de savoir si l'art 3 leur était ou non applicable. L'Administration soutint l'affirmative. (Sol. 1, mai 1894) et fit triompher sa thèse à Lyon (7 juin 1895, R. P. 8727). La thèse contraire a cependant prévalu, et lors de la discussion de la loi de 1901, M. Dufoussat, considérant que les fonds de commerce resteraient en dehors du nouveau mode d'évaluation des meubles basé sur les polices d'assurances, comme ils étaient restés en dehors de l'application de l'art. 3 de la loi du 21 juin 1875, constatait que l'Administration était désarmée à leur égard. « Tous les Receveurs de l'Enregistrement, disait-il, tous les hommes d'affaires savent parfaitement que les évaluations en capital des fonds de commerce et clientèles dans les déclarations de succession sont faites pour des valeurs insignifiantes et par suite dissimulées. Et il est certes facile d'en comprendre la raison : la loi fiscale est muette à ce sujet ; aucune sanction, aucune répression de la fraude n'existe en la matière ; par suite, les déclarants de successions, les héritiers peuvent, par exemple, déclarer

dans une succession les Magasins du Bon Marché ou quelque autre des établissements les plus considérables de Paris, pour une valeur de 100 ou de 1.000 francs, et l'Enregistrement est obligé d'accepter cette évaluation. Le fisc doit percevoir les droits de succession sur l'évaluation qui lui est faite par un héritier, si dérisoire qu'elle soit (1). »

Afin de remédier à la situation, l'art. 11 de la loi du 25 fév. 1901 arma la Régie contre les insuffisances d'évaluation. « Les dispositions des deux derniers « paragraphes de l'art. 8 de la loi du 28 fév. 1872 sont « applicables aux déclarations contenant des fonds de « commerce ou des clientèles dépendant de la suc- « cession. »

Ces deux derniers paragraphes sont ainsi libellés : « L'insuffisance du prix de vente du fonds de com- « merce ou des clientèles peut également être constatée « par expertise, dans les trois mois de l'enregistrement « de l'acte ou de la déclaration de la mutation. — Il « sera perçu un droit en sus sur le montant de l'insuffi- « sance, outre les frais d'expertise, s'il y a lieu, et si « l'insuffisance excède un huitième. »

L'expertise est donc admise depuis 1901 pour prouver l'insuffisance des évaluations de fonds de commerce dans les déclarations de successions. Cette expertise doit se restreindre au matériel, à la clientèle et au

(1) Sénat, 28 janv. 1901, p. 110.

droit au bail, à l'exclusion des marchandises neuves. Telle est l'interprétation qui résulte de la discussion au Sénat (Séance du 22 janvier 1901). Le délai imparti à l'Administration pour requérir l'expertise est de trois mois à partir de la déclaration de succession

Le droit en sus sur le montant de l'insuffisance, et s'il y a lieu, les frais de l'expertise ne sont à la charge de l'héritier que si l'insuffisance constatée excède un huitième de la valeur déclarée : l'admission de cette règle en matière successorale apporte une dérogation aux principes posés par l'art. 39 de la loi de frimaire, d'après lesquels les insuffisances constatées dans les déclarations de succession sont, quel qu'en soit le chiffre, punies d'un droit en sus, outre les frais.

On peut se demander qu'elle est la portée pratique de la réforme de 1901. L'expertise, procédure lente, compliquée et coûteuse, est peu usitée : elle est rare en matière de mutations à titre onéreux, elle l'est encore plus en matière de mutations par décès et on peut dire qu'elle est sans application pour tous les petits fonds et même les fonds de valeur moyenne. Les auteurs de la loi, eux-mêmes, ne se dissimulaient pas que la Régie utiliserait rarement l'arme nouvelle qu'ils mettaient entre ses mains et qu'il fallait surtout compter sur un effet d'intimidation. « Je suis convaincu, disait au Sénat M. Dufoussat, que les expertises seront rares. « L'adoption de cette sanction aura certainement une

« portée morale comme moyen préservatif des dissimulations (1). »

La fraude peut donc s'exercer d'une façon assez large en ce qui concerne les fonds de commerce, malgré l'expertise théoriquement possible. D'ailleurs, l'expertise est un moyen de contrôle et non une base d'évaluation. Il aurait peut-être été préférable de trancher, au profit du fisc, la controverse qui s'était ouverte à propos de l'art. 3 de la loi du 21 juin 1875, en décidant que les bases d'évaluation des fonds de commerce seraient les mêmes que celles des meubles corporels. On aurait pu aussi tenir compte des ventes amiables intervenues dans l'année qui a précédé ou dans l'année qui a suivi le décès.

Offices ministériels. — La loi du 25 juin 1841, a soumis aux droits de mutation par décès les transmissions, après décès, des offices ministériels. Lorsque le titulaire d'un office décède, la valeur vénale de cet office constitue un bien héréditaire qui doit, comme le surplus du patrimoine du défunt, être compris dans la déclaration de succession. L'art. 9 a édicté un ensemble de dispositions spéciales pour régler le paiement du droit proportionnel sur cette valeur, selon que le défunt a laissé un ou plusieurs héritiers et dans ce dernier cas, selon que l'office devient la propriété d'un des héritiers ou est cédé à un tiers.

(1) Sénat. Séance du 28 janvier 1910, p. 110.

« Le droit sera perçu suivant une déclaration estimative de la valeur de l'office et des droits en dépendant ».

Le chiffre de la déclaration sera contrôlé par celui de l'estimation soumise à l'appréciation de la Chancellerie, puisque la nomination des officiers ministériels est subordonnée à l'agrément du Gouvernement. La fraude n'est donc pas possible.

Créances. — D'après l'art. 14, n° 2, de la loi du 22 frimaire an VII, c'est le capital nominal et non la valeur vénale des créances qui sert d'assiette au droit proportionnel de mutation. La question s'est posée de savoir, lorsque les créances étaient transmises par décès, si leur valeur devait être fixée par une déclaration estimative, conformément à l'art. 14, n° 8, qui prescrit ce mode d'évaluation pour les transmissions de meubles en général, sans distinction entre les meubles corporels et les droits incorporels ou si le droit devait être liquidé sur le capital exprimé dans l'acte, conformément à l'art. 14, n° 20. La Cour de Cassation s'est prononcée en faveur de ce deuxième système, par quatre arrêts du 24 avril 1861 (1). Ces décisions sont motivées sur ce que, d'une part, l'art. 14, n° 8, s'applique uniquement aux meubles et effets mobiliers proprement dits qui n'ont pas de valeur fixe et déterminée, à l'exclusion des créances et autres actes obligatoires dont le chiffre est

(1) S. 61, 1, 645.

certain et constaté par écrit ; d'autre part, la valeur imposable des créances est déterminée par le n° 2 du même article, cette disposition embrassant dans sa formule générale toutes les créances et autres actes obligatoires sans distinguer le mode de transmission (1).

La loi du 21 juin 1875 trancha définitivement la question, en décidant que l'art. 3 de cette loi ne « s'appliquait pas aux créances... et autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des lois spéciales ».

Le droit de mutation doit donc être liquidé sur la valeur nominale des créances. Toutefois, l'Administration a admis un tempérament à cette règle qui pourrait avoir une rigueur excessive lorsqu'il s'agit de créances dont le recouvrement est désespéré. Une décision du Ministre des Finances, du 12 août 1806, stipule qu'à l'égard des créances plus ou moins certaines, « c'est aux parties à faire leur déclaration comme elles le jugent convenables, sauf à l'Administration à en vérifier l'exactitude. On observera seulement que les créances comprises dans les inventaires sont dans le cas de la déclaration et même du paiement des droits, à moins que les héritiers ne déclarent expressément qu'ils renoncent à exiger celles devenues caduques

(1) Maguero T. A. V. Succession n° 367.

« par la prescription ou par l'insolvabilité des débiteurs (1) ».

Les héritiers peuvent obtenir que les créances irrécouvrables qu'ils recueillent ne soient pas comptées pour le calcul des droits, à la condition de renoncer formellement à ces créances dans la déclaration qu'ils souscrivent : cette renonciation a d'ailleurs un caractère exclusivement fiscal et ne produit aucun effet entre le créancier et le débiteur.

L'Administration a un pouvoir d'appréciation discrétionnaire, sur le point de savoir si une créance est irrécouvrable ou non. L'un des arrêts de la Cour de Cassation de 1861 déclare « qu'à l'Administration seule appartient la faculté de modérer, suivant les cas et dans la mesure de ses attributions, la rigueur des perceptions sur les créances reconnues par elle absolument irrécouvrables ». Il en résulte que les Tribunaux ne pourraient contraindre l'Administration à admettre une renonciation qu'elle aurait repoussée.

En cas de recouvrement ultérieur, partiel ou total, le droit de mutation par décès sera réclamé sans pénalité.

Lorsque l'Administration a accepté une déclaration de succession dans laquelle les héritiers ont renoncé à une créance prétendue irrécouvrable et s'est abstenu de percevoir le droit de mutation sur cette créance, pen-

(1) J. E. 2543.

dant combien de temps peut-elle exiger ce droit à la suite de faits constatés par elle et qui établissent la solvabilité du débiteur ?

Une solution du 19 juillet 1887 a décidé que dans ce cas la prescription opposable à l'Administration est la prescription biennale. « La Régie étant libre d'accepter les conséquences de la déclaration d'insolvabilité du débiteur agit à ses risques et périls, lorsqu'elle ne perçoit pas dans leur intégralité tous les droits qui lui sont dûs. La perception qu'elle effectue doit être considérée comme insuffisante au cas où la créance pourrait être recouvrée. Elle n'a qu'un délai de deux ans à partir de la déclaration pour compléter, grâce aux nouveaux renseignements recueillis par elle, la perception qu'elle a faite et dont ces renseignements lui ont montré l'insuffisance »

En matière de créances, la fraude peut donc s'exercer, soit en omettant de les déclarer lorsque le titre du créancier n'est pas passé en la forme authentique et se trouve par suite ignoré de l'Administration, soit en prétendant irrécouvrable une créance qui ne l'est pas. L'Administration, il est vrai, contrôle l'insolvabilité du débiteur, mais si elle a admis cette insolvabilité, un recouvrement ultérieur aura simplement pour effet de motiver la perception d'un supplément de droit, sans pénalité, et, après un délai de deux ans, les déclarants seront couverts par la prescription contre toute réclamation de l'Administration.

Sommes dues par les Compagnies d'assurances sur la Vie. — Conformément aux termes de l'article 6 de la loi du 21 juin 1875, dans tous les cas, et quels que puissent être, en droit civil, les effets dévolutifs du contrat d'assurance sur la vie, le capital assuré est censé, en droit fiscal, dépendre de la succession du stipulant et doit, dès lors, être assujetti à l'impôt de mutation par décès d'après la quotité du tarif afférent au degré de parenté unissant le bénéficiaire à l'assuré défunt, sans distinction entre le cas où le capital assuré échoit aux héritiers ou ayants droit *jure hæreditario* et celui où le bénéficiaire recueille ce capital *jure proprio*, en vertu d'un droit direct et personnel dont il a été investi par le contrat d'assurance.

Indépendamment des obligations imposées aux Compagnies d'assurances comme aux autres Sociétés, par les quatre premiers paragraphes de l'art. 15 de la loi du 25 février 1901, en ce qui concerne le transfert de leurs titres nominatifs ou la remise des fonds et titres dont elles pourraient se trouver dépositaires ou débitrices, le paragraphe 5 contient certaines dispositions spéciales aux sommes payées par elles en vertu des contrats d'assurance.

Ce paragraphe 5 dispose que les Compagnies françaises sur la Vie et les succursales établies en France des Compagnies étrangères ne peuvent se libérer des sommes, rentes ou émoluments dus par elles, à raison du décès de l'assuré, à des bénéficiaires autres que le

conjoint survivant ou les successibles en ligne directe, si ce n'est sur la production d'un certificat délivré sans frais par le Receveur de l'Enregistrement constatant soit l'acquit, soit la non-exigibilité des droits de mutation par décès, à moins qu'ils ne préfèrent retenir, pour la garantie du Trésor, et conserver, jusqu'à la présentation du certificat du Receveur, une somme égale au montant de l'impôt, calculé sur les sommes, rentes et émoluments par elles dus.

Ces dispositions ne sont donc pas applicables aux assurances contractées au profit du conjoint survivant ou des successeurs en ligne directe, et ces contrats représentent la très grande majorité des polices. En ce qui concerne ces assurances aucune modification n'a été apportée aux règles antérieures. Le contrôle de la déclaration des capitaux assurés a donc lieu, comme par le passé, uniquement au moyen des renseignements recueillis par les agents de l'Administration lors de leurs investigations dans les bureaux des Compagnies.

Un droit d'option est donc ouvert aux Compagnies, elles apprécient, suivant les circonstances, si elles doivent réclamer la production d'un certificat ou retenir une somme égale au montant de l'impôt. Cette disposition, qui permet aux Compagnies de verser immédiatement aux bénéficiaires les sommes qui leur reviennent, sous la retenue des droits, a eu pour but d'atténuer les inconvénients que présenteraient pour les intéressés la production préalable du certificat, au cas où

ils ne pourraient faire l'avance des droits de leurs deniers personnels.

Les contraventions aux dispositions de l'article 15 sont punies du paiement des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable et, en outre, d'une amende de 500 francs en principal.

Cette amende est encourue à la suite de tout paiement effectué sans que les assujettis aient exigé la production du certificat préalable, alors même que les sommes ou valeurs remises ne donneraient pas ouverture au droit de mutation par décès.

Livrets de Caisses d'Epargne. — L'article 20 de la loi du 9 avril 1881 porte que les imprimés, écrits et actes de toute espèce, nécessaires pour le service de la Caisse d'Epargne postale sont exempts des formalités du timbre et de l'enregistrement, et l'article 21 de la même loi ajoute que cette disposition s'applique aux Caisses d'Epargne ordinaires.

L'article 23 de la loi du 20 juillet 1895 confirme l'exception de l'impôt, mais décide que les certificats de propriété et actes de notoriété, exigés par les Caisses d'Epargne pour effectuer le remboursement, le transfert ou le renouvellement des livrets appartenant aux titulaires décédés ou déclarés absents, seront visés pour timbre et enregistrés gratis.

Cette disposition est destinée à permettre à l'Administration de surveiller le paiement des droits de mutation par décès sur le montant des livrets dont il s'agit.

c) Les valeurs mobilières

Avec le développement commercial et industriel du siècle dernier, les Sociétés par actions se sont multipliées et ont introduit dans la composition des fortunes privées une modification profonde : les valeurs mobilières sont devenues un élément de richesse de premier ordre ; le temps n'est plus où l'on disait : *res mobilis, res vilis* ; de nos jours, des fortunes considérables se composent presque exclusivement de valeurs mobilières, c'est-à-dire de rentes sur les différents Etats, de titres, actions, obligations, parts d'intérêts, etc., émis par les Sociétés et les établissements publics français et étrangers.

Outre son importance, cet élément de richesse présente pour nous un intérêt particulier ; il se prête, grâce à sa forme, beaucoup plus facilement à la fraude que les autres. Aussi, nous arrêtera-t-il plus longtemps.

Tout d'abord, avant de se demander quelle forme la fraude peut revêtir et d'étudier les armes dont l'Administration dispose pour la combattre, il convient d'examiner quelles sont les valeurs mobilières qui sont soumises aux droits de mutation par décès.

En ce qui touche les valeurs françaises, les droits de succession sont toujours exigibles, quel que soit le lieu où la succession qui les comprend soit ouverte, quels que soient la nationalité ou le domicile du *de cujus* qui les possédait. Cela tient à ce que ces valeurs sont,

quelle que soit leur situation matérielle, toujours réputées situées en France, car la jurisprudence place la situation des meubles incorporels au domicile du débiteur, et dans le cas qui nous intéresse, ce domicile est toujours situé en France.

Les rentes sur l'Etat elles-mêmes, qui étaient exemptes de tous droits de mutation en vertu de l'art. 70, § 3, n° 3 de la loi du 22 frimaire an VII, ont été soumises au droit de mutation entre vifs à titre gratuit ou par décès par l'art. 7 al. 1 de la loi du 18 mai 1850. « Les mutations par décès et les transmissions entre vifs à titre gratuit d'inscriptions sur le Grand-Livre de la Dette publique seront soumises aux droits établis pour les successions et les donations. »

Quant aux valeurs étrangères, elles sont frappées de l'impôt de mutation dans deux cas :

1° Lorsqu'elles dépendent d'une succession régie par la loi française ;

2° Lorsqu'elles dépendent de la succession d'un étranger qui meurt étant domicilié en France, avec ou sans autorisation (art. 4 al. 1. Loi 23 août 1871.) (1).

(1) La jurisprudence, sous l'influence d'un avis du Conseil d'Etat des 6 vendémiaire-10 brumaire an XIV, d'après lequel les droits de mutation ne peuvent atteindre les biens situés à l'Etranger, avait décidé que les valeurs mobilières étrangères dépendant d'une succession ouverte en France n'étaient passibles d'aucun droit. — La loi du 18 mai 1850, art. 7, assujettit aux droits de mutation par décès les fonds d'Etat étrangers et les actions étrangères.

L'art. 11 de la loi du 13 mai 1863 assimila les obligations aux actions et l'art. 3 de la loi du 23 août 1871 généralisa les dispositions de l'art. 7 de la loi du 18 mai 1850.

En résumé, les valeurs mobilières françaises ou étrangères qui dépendent de la succession d'une personne décédée en France tombent presque toutes sous le coup de l'impôt des successions : n'y échappent que les valeurs étrangères dépendant de la succession d'un étranger qui n'avait en France qu'une résidence temporaire.

De l'insuffisance d'évaluation. — Pour les valeurs françaises et étrangères de toute nature cotées en Bourse, c'est le cours au jour du décès qui constitue le mode obligatoire d'évaluation.

L'art. 7 de la loi du 18 mai 1850 dispose que, seront soumis aux droits établis pour les successions, les mutations par décès de fonds publics et d'actions des Compagnies ou Sociétés d'industrie et de finances étrangères dépendant d'une succession régie par la loi française ». — « Le capital servant à la liquidation du droit sera déterminé par le cours moyen de la Bourse au jour de la transmission ».

L'art. 11 de la loi du 13 mai 1863 a étendu les dispositions de cet article 7 aux obligations des Compagnies ou Sociétés étrangères.

L'art. 3 de la loi du 23 août 1871 vise toutes les valeurs mobilières étrangères, de quelque nature qu'elles soient.

Comme on le voit, ces différents textes ne visent que les rentes sur l'Etat et les valeurs étrangères ; ils ne parlent pas des actions et obligations des Sociétés, villes ou établissements français ; il en résulte, pour

ces valeurs, que, théoriquement, la déclaration estimative est restée la base légale de la perception ; mais, comme la cote officielle constitue une preuve irrécusable de la véritable valeur des titres, et qu'elle suffirait à démontrer l'insuffisance des évaluations fournies, on a, sans hésiter, reconnu qu'il n'y avait pas lieu de distinguer entre les valeurs françaises et les valeurs étrangères et on a appliqué aux premières les dispositions expressément édictées pour les deuxièmes.

La Cour de Cassation s'est ralliée à cette pratique par un arrêt du 20 février 1883, en décidant que « pour les titres d'actions et autres valeurs mobilières dont le prix varie avec les fluctuations du marché, c'est nécessairement la cote de ces valeurs au cours officiel de la Bourse qui fournit à l'Administration la base d'évaluation certaine de l'impôt (1). »

Pour les titres non cotés ou pour les titres cotés qui n'ont pas eu de cours au jour du décès, la base légale de la perception fait défaut, et il y a lieu d'admettre la déclaration estimative des parties. « Le capital sera déterminé par la déclaration estimative des parties, conformément à l'art. 14 de la loi du 22 frimaire an VII, sauf l'application de l'art. 39 de la même loi, si l'estimation est reconnue insuffisante. (L. 18 mai 1850, art. 7, § 4.)

Malgré l'initiative laissée aux parties pour l'évaluation

(1) D. P. 83, I, 236.

des valeurs non cotées, la fraude est peu à craindre, car l'Administration possède de nombreux moyens de contrôle : il existe, en effet, de nombreuses présomptions pour établir la valeur des titres ; citons, par exemple, la cote à la Bourse antérieure de quelques jours au décès, pour les titres cotés n'ayant pas eu de cours au jour du décès, le bilan de la Société, les intérêts et les dividendes servis, la valeur attribuée aux titres pour la perception de la taxe annuelle de transmission, les prix de vente indiqués dans les états de transferts fournis trimestriellement par la Société, etc .. (1).

La fraude par insuffisance d'évaluation est donc impossible pour les valeurs cotées ; pour les valeurs non cotées, elle est très difficile, car des éléments d'appréciation nombreux sont à la disposition de l'Administration.

En cas d'insuffisance dans la déclaration de valeur de titres non cotés, un droit en sus est encouru par les héritiers.

II. — Omissions

Si l'insuffisance d'évaluation des valeurs mobilières n'est pas à craindre, les omissions sont à redouter. C'est principalement dans l'exercice de son droit de communication et dans les renseignements que les

(1) Voir, à ce point de vue, M. Wahl dans son *Traité du Régime fiscal des Sociétés et valeurs mobilières*. T. I, pages 302 et ss.

Etablissements de crédit lui fournissent, en exécution des lois du 25 fév. 1901 et 30 déc. 1903, que l'Administration trouve le moyen de les découvrir.

Droit de communication. — La communication est un mode de preuve exceptionnel accordé à l'Administration et qui lui permet de se faire représenter, par les personnes assujetties à cette obligation, les actes, pièces, registres et autres documents désignés par la loi. Au point de vue de la recherche des omissions de valeurs mobilières dans les déclarations de successions, le droit de communication qui nous intéresse particulièrement est celui auquel sont soumises les Sociétés, Compagnies et Entreprises.

La loi du 5 juin 1850 frappa d'un impôt spécial de timbre les actions et obligations émises par les Sociétés, départements, communes, établissements publics et Compagnies. Pour assurer le recouvrement de cet impôt, l'art. 6 de la même loi dispose que les registres à souche d'où seront tirés les titres ou certificats d'actions seront communiqués aux préposés de l'Enregistrement.

La loi du 23 juin 1857, art. 6, ayant assujetti les valeurs mobilières à un droit de transmission, le décret du 17 juillet 1857, art. 9, décida que « les dépositaires
« des registres à souche et des registres de transferts et
« de conversions... seront tenus de les communiquer
« sans déplacement ainsi que toutes les pièces et docu-
« ments relatifs auxdits transferts et conversions, aux

« préposés de l'Enregistrement, à toute réquisition, et
« de laisser prendre, sans frais, les renseignements,
« extraits et copies nécessaires dans l'intérêt du Trésor
« public... »

L'art. 22 de la loi du 23 août 1871 élargit considérablement la portée du droit de communication, en décidant que les Sociétés seront tenues de représenter aux agents de l'Enregistrement « leurs livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité, afin qu'ils s'assurent de l'exécution des lois sur le timbre ».

La loi du 29 juin 1872 donne aussi à l'Administration, par la communication de certaines pièces, telles que les délibérations des Conseils d'administration et des Assemblées d'actionnaires, le moyen de s'assurer si la taxe sur le revenu établie par cette loi a été acquittée.

L'art. 7 de la loi du 21 juin 1875 décide que le droit de communication aura pour but de fournir aux agents de l'Administration le moyen de s'assurer de l'exécution des lois sur le timbre et l'enregistrement.

Le droit de communication ainsi confié à la Régie apparaît, par son évolution même, avoir toujours eu un but bien délimité, celui de rechercher les fraudes ou les erreurs qui pouvaient s'être glissées dans la perception des droits de timbre, de transmission, et de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières.

Cependant, même avant la loi de 1875, qui a admis que le droit de communication pouvait être exercé pour

l'exécution des lois sur l'Enregistrement, ce droit avait été utilisé pour la répression des fraudes successorales : les agents, n'ayant pas à indiquer la raison pour laquelle ils prennent communication d'une pièce, ont toujours pu prendre note des renseignements qui pouvaient leur être utiles à ce point de vue.

En présence de la généralité des termes de la loi du 21 juin 1875, la jurisprudence admet que les renseignements recueillis par l'Administration dans l'exercice de son droit d'investigation peuvent être utilisés pour assurer le recouvrement des impôts créés par toutes les lois sur l'enregistrement, sans distinction entre les lois anciennes et les lois nouvelles (1). C'est ainsi qu'ils peuvent servir à prouver les omissions dans les déclarations de succession. (Cass. 4 juillet 1901. D. P. 1902, I, 369). Cet arrêt reconnaît qu'il y a lieu d'admettre, en cette matière, toutes les preuves du droit commun, notamment « les présomptions tirées des faits constants au procès et des actes qui parviennent, par l'enregistrement, à la connaissance de l'Administration ou que la loi soumet à son droit d'investigation, et qui la mettent à même d'exercer son droit de contrôle ».

Les renseignements que l'Administration peut ainsi puiser dans l'exercice de son droit de communication sont nombreux : elle peut découvrir les comptes-courants au nom des personnes décédées, connaître les

(1) Seine 19 fév. 1876. J. E. 19 975. Cass. 8 nov. 76. S. 77-1-34. Cass. 13 nov. 1877. S. 78-1-132.

valeurs, même au porteur, déposées ou inscrites au nom du défunt, etc. Dans l'espèce soumise en 1901 à la Chambre des Requêtes et sur laquelle a statué l'arrêt précité du 4 juillet, un établissement de crédit avait successivement encaissé les coupons des mêmes titres, avant et depuis l'ouverture d'une succession, pour le compte du défunt et celui de l'héritier, la Cour de Cass. a décidé que cette circonstance autorisait les juges du fait à juger à bon droit que l'héritier avait recueilli les titres en question dans la succession de son auteur.

Sont soumises au droit de communication toutes les Sociétés qui ont émis des actions ou obligations assujetties aux droits de timbre et de transmission établis par les lois du 5 juin 1850 et 23 juin 1857. Il résulte de là que les officiers ministériels et les banques privées y échappent : le fisc n'a pas le moyen d'exercer son contrôle sur leurs livres, constatant les dépôts de fonds ou de titres. C'est pourquoi certaines propositions ont été faites, dans ces derniers temps, pour étendre le droit de communication (1).

Depuis la loi du 25 février 1901, qui par son article 15 a imposé aux dépositaires ou détenteurs de sommes, titres ou valeurs, des obligations destinées à assurer le paiement des droits de mutation par décès sur ces valeurs, le droit de communication a perdu une partie de son utilité, toutefois il trouve encore à s'exercer dans

(1) Voir III^e partie

les cas non prévus par la loi de 1901 (pour la recherche des polices d'assurances lorsque les héritiers déclarent faussement que le mobilier du défunt n'était pas assuré) ou pour s'assurer si les prescriptions nouvelles imposées aux Sociétés sont exactement remplies.

Obligations imposées aux dépositaires de sommes et valeurs. — La loi du 25 février 1901 n'a apporté aucune extension au droit de communication de l'Administration. Elle l'a presque entièrement remplacé par des obligations qu'elle a imposées aux établissements de crédit, et à certaines personnes qui détiennent la fortune d'autrui. La loi s'est faite de ces personnes des auxiliaires en vue d'assurer le recouvrement des droits de succession.

Ces obligations sont de deux sortes : les unes ont pour but de faire connaître à l'Administration, par une déclaration, l'importance et la nature de l'actif transmis ; l'administration, après avoir reçu les renseignements qui lui sont ainsi adressés, se préoccupe du recouvrement des droits. Les autres ont pour objet d'empêcher les héritiers d'entrer en possession des valeurs détenues sans justification du paiement préalable des droits de mutation. Cette deuxième catégorie de mesures a sur la première l'avantage d'assurer d'une façon automatique, pour ainsi dire, le recouvrement de l'impôt, mais elle présente l'inconvénient d'immobiliser les valeurs successorales jusqu'au paiement de l'impôt, ce qui peut

causer aux héritiers de graves difficultés lorsqu'ils ne disposent pas de ressources personnelles.

I. *Système de la déclaration.* — Loi du 25 fév. 1901, art. 15.

D'après l'art. 15 de la loi du 25 février 1901, les Sociétés ou Compagnies, agents de change, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels, ou agents d'affaires qui seront dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, devront adresser, soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations, au Directeur de l'Enregistrement du département de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs.

L'obligation ainsi imposée aux détenteurs de sommes ou valeurs, remplace avantageusement le droit de communication parce qu'elle dispense les agents de l'Administration d'effectuer eux-mêmes les recherches, et aussi parce que les personnes assujetties à la déclaration, par l'article 15 de la loi du 25 fév. 1901, sont bien plus nombreuses que celles assujetties au droit d'investigation. Les Sociétés de personnes aussi bien que les Sociétés de capitaux tombent sous le coup de la loi; il en est de même des banques privées, des officiers ministériels et des agents d'affaires, c'est-à-dire de toute personne dont la profession habituelle consiste à s'occuper, moyennant salaire, des affaires d'autrui.

La loi, très compréhensive en ce qui concerne les

personnes assujetties, n'est pas moins large en ce qui concerne les valeurs auxquelles s'applique la déclaration. La généralité des expressions, « titres, sommes ou valeurs » dépendant d'une succession qu'ils « sauraient ouverte et dont ils seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs », ne permet pas de distinguer suivant la nature du dépôt, de la détention ou de la dette. A s'en tenir strictement aux termes de la loi, il semble même qu'on ne doive pas rechercher si la dette est la conséquence d'une opération se rattachant à la profession de l'assujetti ou si elle résulte d'une obligation étrangère à cette profession et dérivant d'un contrat de droit commun liant le débiteur envisagé comme simple particulier. L'administration, par son instruction 3051, semble avoir adopté cette interprétation. Elle prescrit en effet aux Sociétés de donner avis de chaque paiement effectué « à des héritiers d'employés ou de retraités, à titre, soit de prorata de salaire ou de traitement, soit d'arrérages de pension ». Ces dettes pourtant dérivent d'un contrat de droit commun et non pas du caractère professionnel des assujettis. Cette interprétation rigoureuse ne semble pas conforme à l'intention du législateur qui s'est vraisemblablement proposé d'atteindre les valeurs mobilières : c'est pourquoi il s'est adressé à ceux dont la profession est de détenir ou manier les titres ou sommes d'argent appartenant à des particuliers. L'obligation imposée par l'art. 15 apparaît donc avec le caractère d'une obligation professionnelle.

Pour que le dépositaire soit tenu de faire la déclaration qui lui est imposée, il faut qu'il sache que les valeurs qu'il détient dépendent d'une succession, il faut donc qu'il ait connaissance du décès du déposant. S'il ignore ce décès, le banquier, alors même, qu'il serait informé par la notoriété publique ou de tout autre manière indirecte, de l'ouverture de la succession, n'est pas astreint à la déclaration. La connaissance du décès, par le dépositaire, ne peut provenir que du fait que, pour obtenir la remise des titres, sommes ou valeurs, l'intéressé aura dû invoquer sa qualité d'héritier ou se prévaloir du décès. Si un héritier parvient à se faire remettre les valeurs déposées par son auteur, sans invoquer sa qualité d'héritier, le Trésor pourra, malgré la bonne foi du banquier, se trouver frustré.

Ainsi, les titres dépendant d'une communauté conjugale, et que le mari a déposés à son nom dans une banque, peuvent lui être remis, même après le décès de sa femme, sans qu'il y ait lieu d'en informer l'Administration, si cette remise lui est faite sur la seule justification de son identité, dans l'ignorance légale du décès de la femme et des droits qu'elle pourrait avoir sur les titres (Inst. 3051).

De même, si des valeurs ont été déposées au nom d'une Société en nom collectif, l'établissement dépositaire n'a pas à donner avis du retrait opéré postérieurement au décès de l'un des associés, si rien ne lui

démontre que la Société a cessé d'être propriétaire de ces valeurs (Inst. 3051).

Pour remédier à ces inconvénients, on pourrait adopter pour les dépôts faits au nom d'une seule personne, le système qui a été établi en 1903 pour les dépôts faits au nom de plusieurs personnes (1). Le banquier ferait connaître à l'Enregistrement les nom et domicile de tout déposant ainsi que la date du dépôt. L'Administration ainsi renseignée sur l'existence du dépôt, n'aurait pas de peine, en consultant les tables de décès, à être informée du décès de tout déposant. Elle annoncerait alors l'ouverture de la succession à la Banque qui, connaissant alors légalement l'ouverture, devrait adresser à l'Administration la liste des valeurs existant au compte du défunt au jour de son décès.

II. — *Système de la rétention.* — Loi du 30 déc. 1903, art. 3.

Le recouvrement des droits de mutation par décès se heurte à des difficultés spéciales lorsque les héritiers sont domiciliés à l'étranger. « Le Trésor se trouve complètement désarmé, il ne peut songer, pour des raisons de convenance internationale, à demander à un Tribunal étranger la reconnaissance de sa créance ou l'exéquatur du jugement qui aurait été obtenu en France, et d'ailleurs, dans le cas de réclamation amiable, les avertissements adressés aux redevables à

(1) Voir la réglementation des comptes joints, pages 108 et sv.

l'étranger restent presque toujours sans réponse. » Ainsi s'exprimait le Ministre des Finances dans l'Exposé des motifs du budget de 1904.

Pour remédier à cette situation, on décida d'exiger de tous les détenteurs de valeurs revenant à des héritiers domiciliés hors de France la présentation préalable d'un certificat constatant l'acquittement des droits de mutation par décès, ou tout au moins la retenue du montant de l'impôt jusqu'à la production dudit certificat. C'est là une mesure analogue à celle qui a été prise à l'égard des Compagnies d'assurances sur la vie.

L'art. 3 de la loi du 30 déc. 1903 porte : « Les prescriptions du § 5 de l'art. 15 de la loi du 25 février 1901 sont applicables aux Sociétés, Compagnies, ou personnes désignées au § 3 du même article qui seraient dépositaires, détentrices ou débitrices de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'elles sauraient ouvertes et dévolues à un ou plusieurs héritiers, légataires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait et de droit, alors même qu'il s'agirait du conjoint survivant ou d'un successible en ligne directe. »

Le banquier a donc le choix entre deux situations :
1° Ne se libérer entre les mains des ayants droit que sur la présentation d'un certificat délivré par le Receveur de l'Enregistrement constatant le paiement des droits de mutation, ou la non exigibilité de ces droits ;

2° Retenir, pour la garantie du Trésor et conserver jusqu'à la production du certificat, une somme égale au montant de l'impôt calculé sur les valeurs détenues par le banquier.

L'efficacité de la loi est loin d'être parfaite. Il se peut, en effet, que les énonciations contenues dans les pièces fournies par l'héritier, à l'appui de sa demande de retrait, ne mentionnent pas qu'il a son domicile à l'étranger. Or, si l'héritier ne déclare pas qu'il est domicilié à l'étranger, le dépositaire ne peut lui refuser la remise et les dispositions de la loi de 1903 restent lettre morte : le dépositaire se bornera à faire sa déclaration imposée par l'art. 15 de la loi du 25 février 1901 (1).

Peut-être y aurait-il lieu de généraliser le système de rétention organisé par la loi de 1903, en l'imposant aux détenteurs de valeurs héréditaires quel que soit le domicile des redevables des droits de mutation par décès. Mais afin de remédier aux inconvénients résultant de l'immobilisation de tout l'actif héréditaire déposé, on pourrait la limiter à une quote-part du dépôt.

(1) De plus, la loi du 30 déc. 1903 est mal rédigée; un point prête à la controverse : lorsqu'une somme ou valeur est dévolue simultanément à plusieurs personnes, dont certaines seulement sont domiciliées à l'étranger, est-ce la totalité de cette somme ou valeur ou est-ce seulement la part des personnes domiciliées à l'étranger qui est soumise à l'art. 3. Cette deuxième solution paraît plus conforme au texte que la première. Wahl Clunet, 1905, p. 6.

Valeurs nominatives

A. Titres Français. — Les titres nominatifs français ne peuvent échapper aux droits de succession, car les héritiers ne peuvent obtenir le transfert des titres à leur nom que sur la production d'un certificat délivré par le Receveur de l'Enregistrement et constatant que l'impôt de mutation par décès a été acquitté.

Cette mesure a été prise par l'art. 25 de la loi du 8 juillet 1852, pour les inscriptions de rentes sur l'Etat. « Le transfert ou la mutation au Grand-Livre de la dette
« publique d'une inscription de rente provenant de
« titulaires décédés..., ne pourra être effectué que sur
« la présentation d'un certificat délivré sans frais par le
« Receveur de l'Enregistrement... constatant l'acquitte-
« ment du droit de mutation par décès établi par l'art. 7
« de la loi du 18 mai 1850. »

L'article 15 de la loi du 25 février 1901 a étendu les dispositions de la loi de 1852 aux autres valeurs nominatives. « Il en sera de même pour les transferts ou conversions des titres nominatifs de sociétés, départements, communes et établissements publics. »

Mais, tandis que la loi de 1852 avait porté à 30 ans le délai de prescription des droits dus pour omissions de rentes sur l'Etat, la loi de 1901 n'a pas étendu le délai pour les omissions des autres valeurs nominatives.

Ce délai est resté fixé à 5 ans. Depuis, l'art. 4 de la loi du 30 janvier 1907 l'a porté à dix ans. Il se peut donc que l'héritier dissimule pendant dix ans les valeurs nominatives qu'il a recueillies, dans l'espoir que durant ce laps de temps, il n'aura pas à faire d'opérations nécessitant la production du certificat de paiement ou de non exigibilité des droits de succession. Mais, en pratique, il est rare que des omissions de valeurs mobilières soient découvertes plus de dix ans après la déclaration de succession : l'Administration retire peu de profit du délai de trente ans qui lui est accordé pour réprimer les omissions de rentes sur l'Etat.

B. Titres étrangers. — La situation de l'Administration à l'égard des titres nominatifs étrangers est la même qu'à l'égard des titres au porteur. Ces titres ne sont connus du fisc que s'ils sont mentionnés dans un acte, un inventaire par exemple ou s'ils sont déposés en France. La fraude peut donc s'exercer par la dissimulation de titres étrangers nominatifs ; il est cependant probable qu'elle cause peu de tort au Trésor, car les valeurs nominatives étrangères sont très peu répandues en France. Le capitaliste français qui ne peut surveiller de près ces valeurs étrangères tient à leur donner une forme qui en rende l'aliénation facile ; d'autre part, les héritiers qui veulent échapper au paiement des droits de mutation par décès sur les valeurs nominatives étrangères devront prendre mille précautions difficiles et coûteuses, notamment ne pas faire rédiger par un

notaire français la procuration ou l'acte de notoriété nécessaire pour obtenir le transfert des titres en leur nom (1).

Valeurs au porteur

De tous les éléments de richesse, celui qui peut le plus facilement échapper au fisc, c'est celui qui se compose des titres au porteur. Ces titres peuvent se trouver au domicile du *de cuius* : leur existence ne pourra être connue de l'Administration que par la déclaration des héritiers ou par la mention qui peut en être faite dans des inventaires ou des actes comportant la liquidation de l'hérédité.

Mais le plus souvent, pour échapper aux risques de vol et d'incendie, les capitalistes mettent leurs valeurs en dépôt dans un établissement de crédit en France ou à l'étranger. Ces dépôts peuvent être des dépôts simples, ou des dépôts en compte joint ; les titres peuvent encore être placés par leur propriétaire dans un compartiment de coffre-fort loué à cet effet.

DÉPÔTS SIMPLES

I. — Dépôts en France. — a) *Dans des établissements français.*

Nous avons étudié les obligations imposées par l'art. 15 de la loi du 25 fév. 1901 et l'art. 3 de la loi du

(1) Wahl Clunet, 1904, p. 85. Comparaison des charges fiscales qui pèsent sur les placements en valeurs françaises ou étrangères.

30 décembre 1903, aux dépositaires de titres et valeurs dépendant d'une succession. Nous n'avons qu'une observation à ajouter à ce qui a été dit.

Le système organisé par le législateur offre toutes garanties pour le Trésor lorsque les dépositaires sont assujettis au droit de communication : il en offre moins lorsque les titres sont détenus par des agents de change, des officiers ministériels, des banquiers ou des agents d'affaires, car la délivrance des déclarations qui leur sont imposées ne peut être contrôlée, parce que l'Administration n'a aucun droit d'investigation chez les agents d'affaires ou dans les banques privées qui n'existent pas sous la forme de Sociétés par actions ; chez les agents de change le contrôle de l'Administration est limité par la loi du 28 avril 1893 au répertoire des opérations de Bourse ; chez les notaires et autres officiers ministériels le droit de communication ne porte que sur des documents déterminés et jamais sur la comptabilité ; il est donc sans efficacité au point de vue qui nous intéresse. Toutefois, la plupart des personnes désignées par la loi de 1901 se conforment aux obligations auxquelles la loi les assujettit, par crainte d'indiscrétion de la part des intéressés ou de constatations dans des actes qui seraient passés à leur insu et qui leur feraient encourir des pénalités personnelles.

b) Dans les succursales en France des banques étrangères.

Les succursales en France des banques étrangères

sont vis-à-vis du fisc français dans la même situation que les banques françaises. Les obligations édictées par les lois de 1901 et de 1903 leur sont applicables et les succursales de sociétés étrangères sont soumises au même droit d'investigation que les sociétés françaises. C'est ce que décide formellement l'art. 5 de la loi du 17 avril 1906.

Avant cette loi, la question de savoir si l'Administration pouvait exercer le droit de communication dans les succursales des sociétés étrangères était controversée. Le Tribunal de la Seine, par un jugement du 29 juillet 1899 (1), avait décidé que les agents du fisc français ne pouvaient pénétrer dans ces succursales. Mais un arrêt de la Cour de Cassation du 10 fév. 1902 avait consacré l'opinion contraire (2). Le droit d'investigation ayant pour but d'assurer dans la plus large mesure possible le recouvrement des droits d'enregistrement et de timbre, il était tout naturel de penser que le législateur avait entendu y soumettre les succursales des Sociétés étrangères.

D'autre part, l'assimilation des Sociétés étrangères aux Sociétés françaises s'explique par le souci d'éviter que les Sociétés étrangères ne fassent aux Sociétés françaises une concurrence trop facile.

Enfin, la solution adoptée par la Cour de Cassation était conforme aux principes généraux du droit fiscal

(1) J. E. 25791.

(2) D. 1905, I, 169.

international. Le droit d'investigation constitue un mode de preuve employé par la Régie pour démontrer l'exactitude d'une réclamation. Or, on décide que les modes de preuve sont régis par la loi du pays où a pris naissance le fait contesté et que l'une des parties s'efforce de prouver. Comme l'impôt réclamé par la Régie a pris naissance en France, c'est la loi française qui doit servir à déterminer la portée du droit de communication, et, logiquement, si la loi vise les succursales des Sociétés françaises, elle doit viser les succursales des Sociétés étrangères. Et même elle serait applicable aux Sociétés étrangères elles-mêmes si, à cet égard, elle ne rencontrait pas un obstacle matériel insurmontable (1).

Les porteurs de titres n'ont donc aucun intérêt, au point de vue fiscal, à déposer leurs titres dans les succursales situées en France des Sociétés étrangères. Ces succursales ne peuvent même pas, pour se refuser à communiquer leurs écritures au fisc, prétendre qu'elles les ont transmises au siège social. Les tribunaux n'admettent pas cette excuse ; ils y voient un moyen détourné de refuser la communication et les punissent d'amendes. (Seine, 12 juin 1875, R. P. 4383).

II. *Les dépôts à l'étranger.* — Théoriquement, ce n'est pas en déposant leurs valeurs à l'étranger que les propriétaires peuvent dispenser leurs héritiers des droits de

(1) Wahl. Clunet 1904, p. 88.

mutation par décès, car nous savons que la loi fiscale ne tient pas compte de la situation matérielle des titres, elle assujettit aux droits de succession toutes les valeurs mobilières dépendant de l'hérédité d'une personne domiciliée en France.

Mais, pratiquement, le dépôt à l'étranger peut favoriser la fraude. Lorsque le *de cujus* a déposé des valeurs dans une banque étrangère, ses successibles n'ont, pour justifier de leurs droits vis-à-vis de l'établissement dépositaire, qu'à fournir un acte de notoriété ou un intitulé d'inventaire constatant leur qualité. Comme ces actes ne contiennent pas l'énumération des biens héréditaires, leur enregistrement en France n'apprend rien au fisc sur l'existence de valeurs mobilières déposées à l'étranger, pas plus que l'enregistrement des ordonnances ou jugements d'envoi en possession au profit d'héritiers non saisis. Que les successeurs aient ou non la saisine, l'Administration reste dans l'ignorance des dépôts de titres faits à l'étranger par le défunt, et ces titres pourront, par conséquent, être dissimulés dans les déclarations de succession.

Les dépôts à l'étranger n'ont pas seulement pour inconvénient de faciliter la fraude fiscale; ces dépôts peuvent nuire au développement de l'industrie nationale. « C'est une vérité économique que l'argent s'emploie là où il se trouve; les banques étrangères vantent à leur clientèle française les placements rémunérateurs qu'offrent, sur la place où elles sont établies, les indus-

tries, les chemins de fer, les tramways de la région, ou bien elles proposent l'arbitrage de valeurs françaises à revenu fixe à tel ou tel fonds d'Etat étranger non admis à la Bourse de Paris » (1). Les revenus disponibles des valeurs expatriées serviront ainsi à favoriser des entreprises étrangères au détriment des entreprises françaises similaires.

Confier sa fortune mobilière à l'étranger n'est pas sans danger pour le déposant lui-même : il peut être mal renseigné sur la solidité des banques étrangères auxquelles il s'adresse, et M. Caillaux disait dans un article du *Journal* du 19 juin 1906 : « Le capitaliste aura recours le plus souvent au système du dépôt dans une banque étrangère, dans un de ces petits pays qui sont la terre bénie des gens de Bourse, dans un de ces pays où les Sociétés de crédit sont à l'abri de tout contrôle. Ceux qui entreprennent ces opérations s'exposent à de graves dangers et courent de gros risques. Il arrivera probablement un jour ou l'autre à certains d'entre eux de chercher vainement leurs titres dans la caisse vide d'une Société dont les affaires auront mal tourné ».

D'autre part, confier à des étrangers la gestion de sa fortune, est, croyons-nous, une conception tout à fait dangereuse qui risque surtout de procurer des déceptions. Du jour où vous aurez remis votre fortune à des mains étrangères, vous en perdrez peu à peu le

(1) Rapport de M. Charles Dumont, 18 nov. 1908. Doc. Parl. Chambre 1908, p. 90.

contrôle. Vous ne pourrez avoir à la fois confiance et défiance, croire à l'honnêteté de votre dépositaire et tenir ses conseils pour suspects, vous subirez son influence, vous placerez vos disponibilités suivant ses indications et un beau jour vous vous trouverez avoir la majeure partie de votre fortune engagée dans des affaires étrangères que vous ne pourrez ni suivre ni surveiller (1) ».

De plus, au cas de difficultés s'élevant au cours du fonctionnement d'un contrat de dépôt, des questions de responsabilité pourront se poser ; or, tous les conflits seront tranchés par la juridiction locale et le déposant peut craindre d'être à la merci des autorités du pays s'appuyant sur une législation qu'il ne connaît pas.

Enfin, en supposant que le capitaliste ait placé sa confiance dans un établissement de crédit présentant toutes garanties de sécurité, et que le contrat de dépôt n'ait donné lieu à aucune contestation, il se peut qu'après le décès du déposant, ses héritiers, loin d'échapper au paiement de tous droits, se trouvent soumis à des charges fiscales plus lourdes que celles qu'ils auraient eu à supporter si la fortune de leur auteur avait été déposée en France. Souvent, en effet, le règlement de la succession nécessitera la rédaction d'actes tels que inventaire, liquidation amiable, partage, qui mentionneront les titres déposés à l'Etranger, et, dès lors,

(1) *Journal des Intérêts financiers*, 14 juillet 1906.

l'Administration sera en mesure de percevoir les droits. Cette constatation authentique de la fortune recueillie est indispensable pour un ménage d'époux mariés sous le régime de la Communauté. Sans cette constatation, les valeurs mobilières recueillies par un des époux cesseraient de lui appartenir pour tomber dans la Communauté.

Les droits de mutation par décès seront alors perçus au profit du fisc français, et parfois même des droits de succession seront également dus dans le pays où les valeurs étaient situées matériellement. C'est ainsi que les valeurs mobilières dépendant de la succession de M. Grévy, et déposées en Angleterre, ont payé 4 0/0 au fisc anglais et 1.25 0/0 au fisc français. (*Figaro* du 24 nov. 1894.)

Malgré les inconvénients que présentent, pour les déposants, les dépôts à l'étranger, l'exode des valeurs mobilières facilite l'évasion fiscale dans une large mesure. Des titres déposés à l'étranger peuvent rester inconnus du fisc et éviter l'impôt de mutation par décès. De même leurs revenus pourraient échapper à l'impôt sur le revenu, le jour où il serait établi.

Pour combattre la fraude successorale portant sur les titres déposés à l'étranger, on a songé à modifier la dévolution héréditaire en ce qui concerne ces valeurs, afin de ne permettre aux héritiers d'opérer le retrait

qu'après leur avoir imposé des formalités portant le dépôt à la connaissance de l'Administration (1).

On a également pensé à la conclusion d'ententes internationales par lesquelles les pays contractants se prêteraient un mutuel appui en vue de la recherche de la fraude.

Il existe actuellement deux conventions fiscales internationales : la convention franco-belge du 12 août 1843 et la convention franco-anglaise du 15 novembre 1907.

Convention franco-belge du 12 août 1843. — Cette convention prévoit la communication réciproque entre les Administrations des deux pays de divers renseignements relatifs surtout aux actes passés dans l'un des Etats contractants et conclus par des personnes domiciliées dans l'autre pays, ou relatifs à des biens qui y seraient situés. C'est ainsi que les Administrations belge et française doivent se renvoyer réciproquement les contrats de mariage lorsque les époux ou l'un d'eux sont nés ou domiciliés dans le pays étranger à celui où le contrat a été reçu ou enregistré ; les testaments faits par des personnes habitant l'autre pays ou disposant de biens qui y sont situés ; les extraits des inventaires indiquant que le défunt possédait des biens situés dans l'autre pays, les ventes publiques de meubles après décès faites hors du pays de la situation de ces biens, etc ..

L'esprit de la convention franco-belge est d'ériger

(1) Voir III^e partie.

l'Administration fiscale de chacun des pays contractants en auxiliaire de l'Administration de l'autre pays. Les fonctionnaires de chacun des deux Etats sont tenus d'utiliser, pour ceux de l'autre Etat, non seulement les indications que, dans leurs déclarations de mutation par décès, les héritiers leur fournissent, mais tous les renseignements qu'ils prennent d'office pour assurer la perception régulière des impôts dont le recouvrement leur est confié; si, juridiquement, les deux Administrations restent distinctes, en fait, elles opèrent comme si elles travaillaient à un but unique et commun (1).

L'article 1^{er} de la convention dispose, en effet, que l'échange des renseignements peut s'exercer dans toutes les hypothèses où il peut être utile. « Il y aura, entre les Receveurs de l'Enregistrement et des Domaines, échange de tous les documents et renseignements pouvant aider à la perception complète et régulière des droits établis par les lois qui régissent les deux pays ». Les deux Administrations peuvent donc s'envoyer réciproquement tous les renseignements qui peuvent les intéresser.

Bien que la convention comprenne, d'une manière très large, la collaboration des deux Administrations, elle ne rend cependant pas beaucoup de services. Cela tient à ce que la législation fiscale belge est restée à peu

(1) Wahl. Les conventions internationales relatives aux échanges de renseignements fiscaux. *Revue de droit international privé et de droit pénal international*, 1908, p. 73.

prés ce qu'elle était en 1843 ; les banquiers belges ne sont pas tenus de faire connaître à l'Administration la provenance ou l'importance des fonds déposés chez eux par qui que ce soit. En cas de décès des titulaires de dépôts ou de comptes courants, ils ne sont pas obligés de déclarer, comme en France, les sommes, titres ou valeurs dépendant de l'hérédité.

Les Sociétés par actions belges n'ayant pas été soumises aux droits de timbre et de transmission et à la taxe sur le revenu, le fisc belge ignore le droit de communication. La différence entre les régimes fiscaux belge et français est donc très grande et si le fisc français peut donner au fisc belge de précieux renseignements, celui-ci est incapable de rendre au fisc français des services réciproques.

D'ailleurs, on ne voit pas quel intérêt la Belgique aurait à renseigner le fisc français tant qu'elle n'aura pas établi chez elle l'impôt de succession sur les valeurs mobilières belges possédées par des français, car actuellement, quand elle apprend à l'Administration française l'existence de valeurs mobilières françaises dépendant d'une succession, elle fait acquitter à ses propres sujets un double impôt de mutation sur ces valeurs, l'un en Belgique comme titres étrangers possédés par un belge et l'autre en France comme titres français possédés par un étranger (1).

(1) *Economiste français*, 17 août 1907.

Convention franco-anglaise du 15 novembre 1907. — L'arrangement franco-anglais a encore une portée plus restreinte : il a été conclu en vue « d'empêcher autant que possible la fraude dans les déclarations de successions ». Il est ainsi conçu :

Article premier. — Le gouvernement britannique s'engage à fournir pour toutes personnes décédées dont le domicile est en France, un extrait de l'affidavit contenant les nom et prénoms, domicile, date et lieu de décès du *de cuius*, les renseignements touchant les successeurs et la consistance de l'hérédité en valeurs mobilières. Toutefois, l'extrait ne sera fourni que dans le cas où le total de ces valeurs mobilières atteindra au minimum 100 £.

Art. 2. — Le Gouvernement français s'engage à fournir pour toutes personnes décédées dont le domicile est dans le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande, un extrait de la déclaration de mutation par décès contenant les indications énumérées à l'art. 1^{er}. Toutefois, l'extrait ne sera fourni que dans le cas où le total des valeurs mobilières déclarées atteindra au minimum 2.520 francs.

L'affidavit, c'est la déclaration que doit faire au fisc anglais l'héritier ou l'exécuteur testamentaire à l'effet de retirer les titres déposés dans une banque anglaise. La convention vise donc uniquement la communication réciproque des déclarations de succession, c'est-à-dire des renseignements donnés par les contribuables eux-

mêmes à l'occasion des mutations par décès. La communication n'est d'ailleurs prévue que si le montant des valeurs mobilières excède 100 £ ou 2.520 francs. Les Administrations ne se communiquent pas tous les renseignements qu'elles détiennent ou peuvent se procurer par suite des moyens d'investigation reconnus au fisc par la loi de chaque pays. Tous les faits qui seront connus de l'une des administrations après un décès et qui ne seront pour elle-même d'aucune utilité, ne seront pas communiqués à l'Administration qui pourrait en tirer profit, parce qu'ils ne donnent pas lieu dans le pays de la première de ces administrations à la réclamation d'un droit. C'est ainsi que le fisc français ne donnera pas au fisc anglais connaissance des valeurs mobilières étrangères possédées par une personne domiciliée en Angleterre, parce que, bien que ces valeurs puissent lui être révélées par application de l'art 15 de la loi du 25 février 1901, elles sont exemptes de droits de mutation en France (1).

La communication n'est exigée que si la personne dont la succession est déclarée dans l'un des pays était domiciliée dans l'autre pays. Lorsqu'une succession déclarée en France ou partout ailleurs fera connaître des valeurs françaises, aucun renseignement ne sera donné à l'Administration française sur ces valeurs et comme les valeurs françaises sont soumises en France

(1) Wahl. *Revue de droit international privé et de droit pénal international*, 1908, p. 74.

aux droits de mutation dans le cas même d'une succession ouverte à l'étranger, on voit que les fraudes sont loin d'être évitées par la Convention franco-anglaise.

D'ailleurs, les renseignements fournis à l'Administration en exécution de la Convention étaient déjà à sa disposition auparavant. Toute personne peut, en effet, aller à Somerset House (siège de l'Administration anglaise de l'Enregistrement) et y prendre copie de toutes les déclarations de succession. On ne voit donc pas ce que le traité franco-anglais a ajouté aux moyens que possédait notre fisc d'être renseigné sur la consistance des successions françaises qui s'ouvrent en Angleterre.

Appréciation des conventions internationales. — L'efficacité des conventions internationales pour réprimer la fraude portant sur les valeurs mobilières est donc très restreinte.

De plus, dans les hypothèses très nombreuses où des différences existent entre les législations fiscales des pays contractants, ces ententes aboutissent souvent à des doubles taxations qui paraissent injustifiables.

Par le jeu de la combinaison franco-belge, en effet, les immeubles situés en France et appartenant à un belge mort en France, donnent lieu dans ce pays à un droit de succession. La déclaration renvoyée au fisc belge lui donne en outre les éléments suffisants pour exiger à nouveau l'impôt de mutation par décès. On

sait en effet que la loi belge, assujettit aux droits de succession les immeubles même situés à l'Etranger, possédés par des Belges.

Par suite de la Convention franco-anglaise, les valeurs mobilières possédées par un français en Angleterre doivent être déclarées au lieu du décès, puis, après la transmission des renseignements, au lieu du domicile du *de cujus* : les deux pays se reconnaissent respectivement le droit de percevoir l'impôt.

« Cela étant, dit M. Leroy-Beaulieu, on a le droit de dire que c'est un arrangement tout à fait illégitime et manifestement immoral ; car, en équité, cette succession ne doit pas deux droits, elle n'en doit qu'un. Si les gouvernements avaient voulu faire œuvre légitime, le Gouvernement anglais aurait dû déclarer qu'il renonçait à toute perception des droits britanniques sur les dépôts de titres et sur les valeurs quelconques appartenant en Angleterre à un français décédé et qu'il laisse à la France la faculté de percevoir sur ces biens ses propres droits successoraux (1) ».

On peut donc reprocher aux conventions internationales d'avoir une efficacité relative et de consacrer dans certains cas des injustices manifestes. Ces défauts proviennent tous deux des différences existant entre les législations fiscales des pays contractants. Et pourtant

(1) *Economiste français*, 21 déc. 1907.

nous verron (2) que l'on a songé à conclure de nouveaux traités.

II. — *LES DÉPOTS EN COMPTES-JOINTS*

Le législateur ayant, par la loi de 1901, assujetti aux déclarations que l'on sait, les détenteurs de valeurs successorales déposées au nom d'une seule personne, les contribuables cherchèrent pour échapper aux droits de succession le moyen de faire passer, après la mort du déposant le dépôt aux mains de ses héritiers sans que ceux-ci aient à se prévaloir de leur qualité afin de ne pas créer pour la banque les obligations qui résultent pour elle de l'art. 15 de la loi du 25 février 1901.

La fraude, dont l'imagination n'est jamais en défaut, inventa pour atteindre le but qu'elle visait, le procédé du compte-joint. Deux combinaisons sont possibles : le compte-joint mandat et le compte-joint solidaire.

Compte-joint mandat. — Dans cette hypothèse, le déposant habilite un tiers à toucher les sommes ou valeurs comprises dans le dépôt tout en se réservant le droit de les toucher également : le déposant se donne comme propriétaire unique et le tiers n'est que mandataire. Il est donc certain, que si un dépôt est fait par une personne avec désignation d'un mandataire qui pourra toucher le montant du dépôt, les sommes ou valeurs déposées devront être comprises en entier dans

(2) Voir III^e partie.

la succession du déposant et ne devront l'être pour aucune part dans la succession du mandataire (1).

Mais, en fait, après le décès du déposant et avant que le dépositaire soit informé de ce décès, le mandataire se présentera à la Banque qui lui remettra valablement les valeurs déposées : elle se libérera en effet entre les mains de celui qui a été indiqué pour recevoir.

Au point de vue juridique, cependant, on a discuté sur la validité de cette combinaison ; d'une part, en effet, cette convention produit ses effets *post mortem mandantis*, et aux termes de l'art. 2003 C. C. le mandat prend fin par la mort du mandant ou du mandataire ; d'autre part, le dépositaire ne doit, après le décès du déposant, se libérer qu'entre les mains de ses héritiers, à l'exclusion de toutes autres personnes (C. C. 1939). Nous ne nous arrêterons pas à discuter le fondement juridique du compte-joint mandat que nous envisageons seulement au point de vue fiscal ; nous dirons seulement que la jurisprudence qui jouit en cette matière d'un pouvoir discrétionnaire paraît admettre la validité du mandat *post mortem* lorsqu'il est destiné à assurer l'exécution d'une disposition de dernière volonté valable par elle-même, notamment ne portant pas atteinte aux droits des héritiers réservataires. Or, le compte-joint est le plus souvent conclu entre époux : il a pour résultat de léser des héritiers réservataires, les enfants

(1) Wabl Clunet 1905, p. 13.

du *de cuius*, au profit du conjoint survivant, on peut donc avoir des doutes sur sa validité, mais si la concorde règne dans la famille, l'époux survivant se hâtera de toucher le dépôt avant que la Banque ait connaissance du décès et l'irrégularité du contrat ne sera jamais invoquée.

Mais l'Administration, grâce au droit d'investigation qu'elle possède dans les Sociétés de crédit, pourra découvrir le retrait de fonds ou de titres opéré par le mandataire et si ce retrait a eu lieu après la mort du déposant et si les valeurs retirées n'ont pas figuré dans la déclaration de succession souscrite par les héritiers, la fraude sera dévoilée. Elle reste possible lorsque le compte-joint est ouvert chez un dépositaire non soumis au droit de communication (banquiers privés, notaires, agents de change, etc.).

Compte-joint solidaire. — Dans le cas le compte-joint solidaire, le dépôt, au lieu d'être effectué par une seule personne, est fait par plusieurs : il est stipulé que chacune d'elles aura le droit de faire fonctionner à elle seule le compte, par achat ou ventes de titres, par retrait de tout ou partie des valeurs déposées : les paiements faits par le dépositaire sur la signature de l'un des déposants solidaires sont libératoires vis-à-vis de tous, comme vis-à-vis des héritiers de celui qui viendrait à décéder.

Après le décès d'un déposant, le codéposant qui se présentera à la Banque n'aura pas à exciper de sa

qualité d'héritier et pourra réclamer le dépôt en vertu d'un titre indiscutable. Le dépositaire ne pourra pas lui opposer une fin de non-recevoir, même s'il connaît le décès de l'un des codéposants. Toutefois il se pourrait que des héritiers ayant connaissance de l'existence du compte et craignant une spoliation fassent à la Banque défense de se libérer entre les mains du cotitulaire survivant. Mais comme dans la pratique, les contrats de comptes-joints sont surtout conclus entre des époux désireux d'éviter à leurs enfants des droits de mutation par décès, les contestations entre les enfants et l'époux survivant ne se produiront presque jamais : la Banque ne recevra pas d'opposition et le conjoint pourra sans difficulté opérer le retrait.

Les comptes-joints peuvent avoir leur utilité : ils permettent à plusieurs personnes ayant les unes dans les autres une confiance réciproque de laisser l'administration de leurs valeurs mobilières à l'une d'entre elles, ils permettent à deux personnes ayant les mêmes intérêts, deux époux, par exemple, de se présenter indifféremment l'une ou l'autre, à la Banque pour effectuer les différentes opérations que peut nécessiter la gestion de leur patrimoine.

Mais le législateur a vu surtout dans le compte-joint un moyen employé pour pratiquer la fraude successorale et M. Clémentel s'exprimait ainsi en 1903, dans l'exposé des motifs d'un projet de réglementation des comptes-joints : « les comptes-joints sont des comptes-

ouverts de telle manière que chacun des titulaires du compte soit présumé propriétaire de la totalité des sommes ou valeurs composant l'actif déposé. De cette manière, lorsqu'un décès se produit, le survivant ou les survivants ont le droit de se présenter sans aucune formalité dans les établissements dépositaires et de retirer tout ou partie des dépôts. L'établissement dépositaire n'ayant pas la connaissance du décès n'est pas tenu de se conformer à la loi de 1901. — Evidemment c'est la fraude établie en permanence. Je n'ai d'ailleurs pour le prouver qu'à indiquer à la Chambre une phrase de la formule offerte aux clients de certains établissements de crédit que je nommerai pas : « Chacun des déposants s'interdit le droit de révoquer individuellement le mandat, ledit mandat sera indivisible dans son objet et continuera après le décès de l'un ou de l'autre des déposants solidaires soussignés et leurs représentants ou héritiers, même mineurs, quelle que soit la cause du dépôt et quel qu'en soit l'auteur ».

Pour apporter un remède à la situation, le meilleur système a paru consister à obliger les établissements dépositaires à faire connaître à l'enregistrement, au moment de l'ouverture d'un compte, le nom et le domicile du déposant. Ces mesures ont fait l'objet de la loi du 31 mars 1903, art. 7. Le paragraphe deuxième de cet article dispose : « Les dépositaires devront dans les trois mois, au plus tard, de l'ouverture d'un compte indivis collectif avec solidarité... faire connaître au Directeur

de l'Enregistrement du département de leur résidence les nom, prénoms et domicile de chacun des déposants ainsi que la date de l'ouverture du compte... ».

Si l'un des titulaires vient à décéder, l'Administration, avertie du décès par les notices qui lui sont adressées, se reportera au compte ouvert au répertoire général au nom du *de cuius* et y retrouvera la mention d'ouverture d'un compte-joint. Elle demandera alors au dépositaire de lui faire connaître l'actif du compte au moment du décès.

« Les dépositaires devront, dans la quinzaine de la notification qui leur sera faite par l'Administration de l'Enregistrement du décès de l'un des déposants, adresser au Directeur de l'Enregistrement de leur résidence la liste des titres, sommes ou valeurs existant au jour du décès au crédit des colitulaires du compte. »

Afin de prévenir les difficultés qui auraient pu surgir si le cotitulaire survivant avait prétendu qu'il était seul propriétaire des fonds et titres, le paragraphe 1^{er} de l'art. 7 crée une présomption de part virile s'appliquant aux colitulaires du compte-joint. « Tous les titres, sommes et valeurs existant chez les dépositaires... et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité, seront considérés, pour la perception des droits de mutation pour décès, comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile, sauf preuve contraire réservée tant à l'Administration qu'aux

redevables et résultant pour ces derniers soit des énonciations du contrat de dépôt, soit des titres prévus par l'art. 7, 2° de la loi du 25 février 1901. »

Cette présomption de part virile peut avoir pour résultat de permettre à une partie des valeurs déposées et appartenant en réalité au défunt, d'échapper aux droits de mutation. Il en sera ainsi toutes les fois que la part virile du *de cujus* sera inférieure à la part dont il était propriétaire. Il est vrai que la situation inverse peut se présenter ; si l'un des codéposants vient à décéder avant le véritable propriétaire, ses héritiers devront l'impôt sur une partie des biens qui ne lui appartiennent pas. Cependant, si le décès ne survient pas d'une façon trop brusque, il sera facile, pour éviter cet inconvénient, de clore le compte avant le décès.

A l'encontre de la présomption de propriété qu'elle a établie, la loi a admis la preuve contraire, tant pour l'Administration que pour les redevables. Mais elle a établi une différence au point de vue de la manière dont cette preuve peut être administrée. Tandis que la Régie peut utiliser tous les modes de preuve compatibles avec la procédure qui lui est imposée, les redevables ne peuvent combattre la présomption légale que par les énonciations du contrat de dépôt, qui en général sera muet sur ce point, ou par des actes, authentiques ou sous-seing privé, ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes. Cette supériorité de la Régie dans

le domaine de la preuve provient de ce que la loi de 1903 est une œuvre de réaction contre la fraude. Le fisc assure le respect de ses droits contre des particuliers qui, manifestement, se sont arrangés pour lui échapper.

De fortes pénalités ont été édictées pour assurer l'exécution de la loi. Elles consistent : 1° en une amende de 500 à 5.000 fr. pour le cas où le dépositaire n'aura pas porté à la connaissance de l'Administration l'ouverture du compte-joint ; 2° en l'amende de 500 francs prévue par l'art. 15 de la loi du 25 fév. 1901, au cas où le déposant n'a pas fourni la liste des valeurs qu'il détient et qui dépendent de la succession.

Efficacité de la loi du 31 mars 1903. — La loi du 31 mars 1903 n'a pas rendu impossible toute fraude pratiquée par les comptes-joints en France. D'abord, en effet, elle ne vise que les contrats collectifs avec solidarité, elle ne s'applique pas aux comptes ouverts sans solidarité : la situation des comptes-joints mandats n'a pas été modifiée.

Même en ce qui concerne les comptes-joints solidaires, la loi est imparfaite. Les dépositaires doivent faire connaître à l'Administration le domicile des déposants ; mais ils ne peuvent évidemment donner ce renseignement que s'ils le possèdent eux-mêmes ; or, rien n'oblige le déposant à indiquer son domicile. Il peut aussi donner une fausse adresse, et dans l'ignorance du domicile, la Régie ne pourra pas exercer la surveillance

lui permettant d'aviser, après le décès, l'établissement dépositaire. Les déposants peuvent aussi changer de domicile sans que la Banque en soit avertie, et quand bien même elle connaîtrait la nouvelle résidence des déposants, rien ne l'obligerait à la faire connaître à l'Administration (1).

De plus, comme en matière de tous dépôts, il convient de remarquer que le contrôle de l'observation des prescriptions imposées par la loi de 1903, n'est assuré que pour les grands établissements de crédit montés par actions, dans lesquels l'Administration peut exercer son droit de communication.

Des Comptes-joints à l'étranger. — Le capitaliste français, au lieu de se faire ouvrir des dépôts en comptes-joints en France, peut s'adresser à une banque située à l'étranger. Le compte-joint à l'étranger présente sur le dépôt simple un avantage : tandis que les héritiers doivent, pour entrer en possession d'un dépôt simple effectué par leur auteur, fournir des pièces justificatives de leurs droits, telles que des actes de notoriété établis en France, qui pourront éveiller l'attention du fisc français, la transmission des valeurs déposées en compte-joint s'effectue de la manière la plus simple : une lettre adressée à la Banque suffit pour obtenir le retrait ou le transfert à un autre compte des valeurs déposées.

(1) Wahl. *Traité du régime fiscal des sociétés et valeurs mobilières*, t. I, p. 332 et Clunet, 1905, p. 11.

Ces dépôts en compte-joint à l'étranger ne sont cependant pas sans danger pour le déposant : comme dans le cas de dépôt simple, il peut arriver que les valeurs déposées soient soumises après décès du déposant à des droits de mutation dans le pays où elles sont situées ; il se peut que du vivant même du déposant, un impôt sur le revenu frappe les revenus des valeurs déposées. Il est donc nécessaire que le capitaliste connaisse la langue du pays auquel il s'adresse, afin de se renseigner sur la législation relative aux comptes-joints et de se tenir au courant des modifications qui pourraient survenir.

Alors même que le déposant a choisi une banque de premier ordre dans un pays où les législations civile et fiscale ne l'exposent à aucune surprise, il n'en reste pas moins exposé aux dangers inhérents au compte-joint lui-même.

Un tel dépôt suppose, entre les co-contractants, une confiance entière et réciproque, car il serait vraiment trop facile à une personne peu scrupuleuse d'abuser de la situation. Ces sortes de dépôts ne sont, il est vrai, pratiqués qu'entre membres d'une même famille ; mais les dissentiments nés de questions pécuniaires divisent souvent les familles. Le véritable propriétaire peut craindre d'être dépouillé, soit de son vivant, soit après sa mort, dans la personne de ses héritiers. « Tous les titulaires du compte, dit M. Leroy-Beaulieu, ont les mêmes droits sur ce compte ; chacun peut retirer des

titres ou des fonds sur sa seule signature. Si un mari crée un compte-joint avec sa femme, ou un père avec son fils, la femme et le fils peuvent faire des retraits de fonds et de valeurs à l'insu du mari ou du père qui a constitué le compte. Quand on crée un compte-joint, il faut donc être sûr de la discrétion et de la loyauté de la personne ou des personnes que l'on s'associe ainsi et auxquelles on crée des droits absolument égaux aux siens propres. Dans un compte-joint, chacun des titulaires a la signature ; d'ailleurs, le compte-joint n'aurait aucune utilité s'il n'en était ainsi. Le compte-joint suppose donc une grande et indissoluble union entre les titulaires, une confiance absolue entre eux, une abstention persistante, du vivant du créateur de ce compte, de la part des titulaires que celui-ci s'est joint. Autrement ce peut être la ruine (1). »

En résumé, le compte-joint peut certes permettre de frustrer le Trésor ; mais la fraude est peut-être assez restreinte par suite des risques que son emploi fait courir au déposant : si le compte est ouvert en France, le fisc en aura vraisemblablement connaissance ; s'il est ouvert à l'étranger, il exposera le déposant à des mécomptes ; dans l'un et l'autre cas, le propriétaire des valeurs déposées pourra craindre de se voir ruiné par des co-titulaires qui tromperaient sa confiance.

(1) *L'art de gérer et placer sa fortune*, p. 312.

LA LOCATION DES COFFRES-FORTS

Au lieu de déposer leurs valeurs dans un établissement financier, en France ou à l'étranger, un bon nombre de capitalistes ont pris l'habitude de louer, dans un de ces établissements, un coffre-fort ou un compartiment de coffre-fort. Ce genre de contrat a reçu un développement considérable depuis une dizaine d'années, c'est-à-dire depuis que la loi 1901 a pris, par son art. 15, les mesures que l'on sait à l'égard des titres en dépôt. La plupart des Etablissements de Crédit se sont outillés pour répondre aux désirs de leur clientèle. A leurs sièges sociaux ou dans leurs succursales, ils ont aménagé des réduits, ordinairement en sous-sol, où toutes les précautions sont prises contre le vol et l'incendie. Des coffres-forts divisés en compartiments de dimensions diverses, y sont disposés. Chaque compartiment est fermé au moyen d'un cadenas ou d'une serrure à combinaison. Une ou plusieurs clefs sont remises au locataire d'un compartiment. A des jours et heures déterminées par un règlement, chacun est libre d'accéder à la salle des coffres-forts, de se faire ouvrir celui où il a son compartiment, d'ouvrir lui-même celui-ci, d'y placer ce qu'il veut (argent, titres, papiers, bijoux, etc...), d'en retirer ce qu'il veut. Il peut autoriser un tiers à ouvrir en son lieu et place le compartiment. Le loyer, variable suivant les dimensions du

compartiment et la durée de la location, est généralement payable d'avance (1).

On a beaucoup discuté sur la nature juridique du contrat par lequel l'Etablissement de Crédit met un compartiment de coffre-fort à la disposition de son client. Cette question a la plus haute importance au point de vue fiscal. Si, en effet, on voit dans ce contrat un dépôt, les valeurs contenues dans le coffre sont réputées remises à l'Etablissement : or, d'une part le droit de vérification de la Régie s'étend à tous les documents détenus par les Sociétés assujetties aux communications de cette dernière et notamment aux valeurs qui ont été déposées par des particuliers (L. L. 23 août 1871, (art. 22), 21 juin 1875 (art. 7) ; d'autre part, la loi du 25 fév. 1901, vise expressément les titres détenus par une Société pour le compte du défunt. Si, au contraire on admet que le contrat est un bail, c'est le locataire, c'est-à-dire le client qui, étant en jouissance du coffre, continue à détenir juridiquement les valeurs qu'il y a placées et l'Administration n'a aucun droit de vérification sur le contenu du compartiment de coffre-fort, ni du vivant, ni même après la mort du locataire : celui-ci aura la certitude d'être à l'abri des regards indiscrets du fisc, de pouvoir ainsi se réserver le moyen de se soustraire lui-même à l'impôt sur le revenu, au cas où il viendrait à être établi, et de fournir à ses héritiers,

(1) Lescœur, *Op. Cit.*, p. 150.

après son décès, le moyen d'échapper aux droits de mutation (1).

On a fait valoir à l'appui de la thèse qui voit dans le contrat un dépôt, que l'Etablissement de Crédit est obligé, à la différence du bailleur et à la ressemblance du dépositaire, d'exercer une surveillance étroite sur les objets déposés ! On peut répondre que, ce que le banquier surveille, ce ne sont pas les valeurs enfermées dans le coffre, mais les abords du coffre et que d'ailleurs cette obligation de garde peut se rencontrer dans un contrat de bail ; c'est ainsi que si un propriétaire a préposé un concierge à la surveillance d'un immeuble loué, le preneur est obligé à la surveillance de l'appartement qu'il occupe d'une façon permanente, mais si un vol n'a été rendu possible que par la faute du concierge, le propriétaire est responsable. D'autre part, on ne saurait voir dans la nécessité de remplir certaines formalités pour accéder au coffre, un élément incompatible avec l'existence d'un bail. La jouissance du preneur peut être intermittente sans que pour cela il cesse d'y avoir bail ; c'est ce qui se passe dans la concession de places sur un marché ou dans la location de stalles dans une église.

On a dit aussi que la Banque et son client étaient des codétenteurs, étant donné que le client n'a pas la détention des choses contenues dans le compartiment puis-

(1) Wahl. Note sous Paris, 12 fév. 1903, S. 1905, 2, 57.

qu'il ne peut accéder qu'avec le concours de la Banque, et cette détention n'appartient pas davantage à la Banque, qui, faute d'avoir la clef et de connaître le secret, ne peut ouvrir le coffret. La codétention, dit-on, est étrangère au contrat de louage : tout bail laisse au locataire la détention des lieux loués : le contrat relatif aux coffres-forts n'est donc pas une sorte de location. A cela on peut objecter qu'il est des cas où la chose louée reste entre les mains du bailleur : ainsi, dans une voiture de louage, les bagages du voyageur et sa personne elle-même sont bien détenus par le voiturier et par lui-même (1).

En faveur de l'opinion qui voit un louage dans le contrat de coffre-fort, on peut dire que tous les éléments du bail s'y rencontrent : l'un des contractants, en effet, s'engage à faire jouir l'autre d'une chose pendant un certain temps, moyennant un prix que cet autre s'oblige à lui payer. C'est exactement la définition que l'art. 1709 du C. Civ. donne du louage de choses. La maison de banque est tenue de délivrer à son client le coffret désigné, de l'entretenir en état de servir à l'usage auquel il est destiné et d'en faire jouir paisiblement celui auquel il a été délivré, pendant le temps convenu, ce qui constitue exactement les obligations que les art. 1719 et 1720 C. Civ. imposent au bailleur. A l'inverse, la personne qui stipule la jouissance du

(1) Note de M. Valéry, sous Milan, 22 juillet 1905, D. 1906, 2, 65.

compartiment se soumet évidemment aux obligations que l'art. 1725 considère comme les deux obligations principales de tout locataire, savoir : user du coffret en bon père de famille et avec la destination qui lui a été donnée par la convention et payer le prix stipulé aux termes convenus.

D'ailleurs, le dépôt suppose nécessairement la remise matérielle d'une chose au dépositaire. Or, le contrat de coffre-fort est parfait dès que les parties se sont mises d'accord sur les conditions et produit ses effets, alors même que rien n'aurait été déposé dans le coffret. La chose déposée, sans laquelle il n'y a pas de dépôt concevable, pouvant ne pas exister ici, c'est qu'il n'y a pas dépôt. S'il est vrai que, d'après certains caractères accessoires, le contrat qui nous intéresse diffère un peu des baux ordinaires, il n'en constitue pas moins un bail : avec la liberté dont les conventions jouissent, les particuliers peuvent modifier à leur gré les règles qui, d'après le Code, doivent régir les contrats et les plier aux exigences des situations variées auxquelles les besoins des affaires peuvent donner naissance.

Les hommes d'affaires ne s'y sont pas trompés. Avec leur sens pratique habituel ils ont donné à ce contrat les noms de « *lease of safes* » en Angleterre et de « *location de coffres-forts* » en France.

La jurisprudence française, elle aussi, est à peu près unanime à considérer que le contrat de coffre-fort est un louage et non un dépôt (Nîmes, 21 déc. 1899, D. P.,

1901-2-441. — Trib. Civil, Seine, 7 nov. 1900, D. P., 1901-2-441. — Montpellier, 19 mars 1901, D., 1902-2-27).

Cette manière de voir fut aussi celle du législateur de 1901, qui a reconnu que l'art. 15 de la loi du 25 fév. en matière de dépôts de banque ne visait pas les coffres-forts. En effet, au cours de la discussion, à la Chambre, à la séance du 16 nov. 1900, un député, M. Laurent Bougère, fit remarquer au Ministre des Finances, que le développement de l'industrie de la location des coffres-forts pouvait être très préjudiciable aux intérêts du Trésor ; il voulait en conséquence faire compléter le texte de la loi « pour assurer la déclaration des valeurs « contenues dans les coffres-forts ». Le ministre lui répondit que d'après une jurisprudence récente, l'Etablissement financier n'était pas considéré comme dépositaire et que le client étant locataire du coffre-fort se trouvait dans la même situation que le locataire d'un appartement, c'est-à-dire chez lui. Il ajouta : « Le Gouvernement ne peut s'associer aux observations de « M. Bougère ; il y a, en effet, une grande différence « entre une personne qui dépose des titres dans une « société de crédit et celle qui dépose des titres dans un « coffre-fort pouvant se trouver chez elle ou ailleurs... « Il n'y aurait nulle raison, si la Chambre adoptait « l'amendement de M. Bougère pour ne pas demander « demain, qu'au décès de toute personne on ouvre

« leur coffre-fort en présence d'un agent de l'Enregistrement (1). »

Et dans une instruction qu'elle adressa à ses agents, l'Administration de l'Enregistrement les avertit que l'art. 15 n'était pas applicable aux titres renfermés dans les coffres-forts: « Les Etablissements de crédit qui
« mettent en location des coffres-forts n'auront pas à
« aviser l'Administration du décès de leurs locataires,
« alors même que les héritiers auraient dû le leur
« notifier pour être autorisés à ouvrir eux-mêmes le
« coffre-fort (2). »

D'ailleurs, comment ces établissements auraient-ils pu se conformer aux prescriptions de l'art. 15 qui exige d'eux une liste des titres, sommes ou valeurs, attendu qu'ils n'ont pas connaissance du contenu du coffre-fort qui reste inconnu de tout le monde.

Donc, actuellement, en France, les dépôts en coffre-fort sont à l'abri de toute investigation de la part du fisc, même après le décès du déposant. Les obligations qui naissent du louage ne prennent pas fin pour la mort du locataire, le bailleur doit laisser les héritiers accéder au coffre, comme le faisait leur auteur. Il n'est en droit d'exiger d'eux que la justification de leur qualité d'héritiers.

Il n'en est pas de même en Italie où une loi du 20 mai 1896, par un texte plus compréhensif que celui de

(1) *J. O.*, 17 novembre 1900, p. 2105.

(2) *Inst.*, 3051, du 30 mars 1901.

l'art. 15 de notre loi de 1901, donne à l'Administration de l'Enregistrement le moyen de connaître, après le décès, le contenu des coffres-forts. L'art. 111 de cette loi est en effet ainsi conçu :

« Les détenteurs, à n'importe quel titre, de deniers, « valeurs et objets dépendant des successions ouvertes « postérieurement au 31 juillet 1888, ne pourront les « remettre aux héritiers, légataires ou autres ayants « cause ou ayants droit, sans en avoir préalablement « informé le bureau de l'Enregistrement compétent. Les « contrevenants seront responsables des droits à perce- « voir et encourront en outre, à titre de peine, sans « aucun droit de garantie ni de recours, le paiement « d'une somme égale à l'amende due par les héritiers ».

Le Tribunal Civil de Milan eut l'occasion de faire application de ce texte à propos de l'espèce suivante : A la mort d'un locataire d'un compartiment de coffre-fort à la Banque de Milan, cette banque refusa aux héritiers l'accès du coffre ; elle exigeait qu'il fût procédé à son ouverture en présence d'un de ses employés et d'un notaire par les soins duquels il serait dressé un inventaire destiné à être communiqué à l'Administration de l'Enregistrement. Et par son jugement du 22 juillet 1905, le Tribunal de Milan lui donna gain de cause en ces termes :

« L'obligation imposée (par l'art. 111) au détenteur « de valeurs appartenant à autrui est donc indiscutable « et le décret réglementaire indique de quelle façon il

« doit s'en acquitter, aussi bien dans le cas où il con-
 « naît leur nature que dans celui où il l'ignore, ce qui
 « arrive lorsqu'il a reçu des valeurs, objets, deniers, etc.,
 « enfermés dans une caisse fermée ou dans une enve-
 « loppe cachetée... L'art. 28 du décret enjoint impérati-
 « vement aux héritiers, légataires ou autres ayants
 « cause du défunt d'ouvrir lesdites caisses ou enve-
 « loppes en présence du détenteur pour le mettre à
 « même de faire la déclaration voulue ; que si toutefois
 « les héritiers, légataires et ayants cause préfèrent
 « maintenir le secret à l'égard du détenteur, comme
 « l'art. 1847 du C. Civil les y autorise, pour pouvoir
 « obtenir la restitution du dépôt, ils auront à justifier
 « au bureau de l'Enregistrement de la résidence du
 « détenteur, de la nature et de la valeur des choses
 « déposées, et dans le cas où ils ne seraient pas en
 « mesure de fournir cette justification, ils devront pro-
 « céder, chez le détenteur et en présence du Receveur
 « de l'Enregistrement ou d'un autre agent du fisc dési-
 « gné dans ce but, à la reconnaissance des choses
 « contenues dans les caisses et enveloppes... On ne
 « saurait adresser à ces dispositions le reproche d'en-
 « traîner la violation de secrets, car les mesures pres-
 « crites par le législateur sont suffisantes pour les
 « protéger, le fonctionnaire chargé de reconnaître les
 « valeurs, étant tenu, par les devoirs de sa fonction, qui
 « sont sanctionnés par le Code Pénal, de ne rien révéler
 « de ce qui, d'après les désirs du déposant, devait rester

« caché au public. — L'intention du législateur a été
« d'empêcher que des valeurs et des choses que leur
« nature rend faciles à dissimuler n'échappent au paie-
« ment de l'impôt sur les successions. Il n'est pas dou-
« teux qu'il a cherché une formule aussi large que
« possible pour y embrasser tous les cas possibles.
« Aussi n'a-t-il parlé ni de gardiens, ni de loueurs, ni
« même de dépositaires, mais bien de détenteurs à un
« titre quelconque. Il n'y a donc pas à se préoccuper,
« pour appliquer cette expression, de l'existence ou de
« la nature du rapport juridique qui peut régner entre
« la chose et la personne ; il suffit d'un simple fait
« matériel, tout bonnement de la présence, entre les
« mains d'un tiers, de choses dépendant d'un héritage,
« pour rendre obligatoire la déclaration qui constitue
« le but de la loi fiscale (1).

La jurisprudence italienne s'est donc cru fondée à décider que l'obligation imposée par l'art. 111 de la loi du 20 mai 1896 aux détenteurs de valeurs dépendant d'une succession s'appliquait aux établissements qui donnent en location des cases de coffres-forts, sans qu'il soit même nécessaire de déterminer la nature juridique du contrat. Le Tribunal de Milan examina cependant la question et conclut en faveur du dépôt.

En France, on a pensé à donner à l'Administration, à l'exemple de ce qui passe en Italie, le moyen d'être

(1) D. 1906, 2, 65.

renseigné sur le contenu des coffres-forts et, par une proposition déposée le 25 octobre 1910, M. Dumont propose « l'extension de l'art. 15 de notre loi du 25 février 1901 » afin que « l'ouverture du coffre-fort ne puisse « avoir lieu, après le décès du locataire ou de l'un de « ses colocataires, par quelque personne que ce soit, « sans que le contenu en ait été régulièrement inven-
« torié (1) ».

Voici quelles sont les mesures proposées. D'abord, on assujettit les établissements qui se livrent à la location des coffres-forts à une réglementation spéciale.

« Toute personne qui se livre habituellement à la « location de coffres-forts doit : 1° Avant toute opéra-
« tion, en faire la déclaration à un bureau d'enregistre-
« ment, et 2° tenir un registre sur lequel seront portés
« les noms de tous les locataires, avec l'indication du
« jour et de l'heure de toute demande d'ouverture du
« coffre-fort par un co locataire ou par toute autre per-
« sonne autre que le locataire lui-même ; les agents de
« l'Administration pourront exiger, au lieu se trouvent
« les coffres-forts loués, la représentation de ce registre
« et des contrats des locations en cours ou expirés
« depuis moins de cinq ans. Chaque contravention à
« ces dispositions sera passible d'une amende de
« 1,000 fr. en principal ».

Le but de cette disposition est évidemment de per-

(1) Exposé des motifs. S. E. 1910, Doc. Parl. Ch. p. 12, col. 1.

mettre au fisc de se rendre compte si le coffre a été ouvert après le décès par un héritier, mandataire, etc..., profitant de ce que l'établissement n'était pas encore informé. Car, après le décès, personne n'aura le droit d'ouvrir le coffre. « Aucun coffre-fort tenu en location « ne pourra être ouvert après le décès du locataire, de « son conjoint ou de l'un des colocataires qu'en présence du juge de paix, ou, si les parties le requièrent, « d'un notaire qui dressera en minute un inventaire « complet et détaillé de tous les titres, sommes, valeurs « ou objets quelconques qui y seront contenus.

« Toute personne, même colocataire, mandataire, « représentant légal, conventionnel ou judiciaire du « défunt, qui aura procédé ou fait procéder à l'ouverture « du coffre-fort, sans inventaire préalable (1) sera tenu « personnellement des droits et pénalités exigibles sur « les titres, sommes, valeurs et objets contenus dans « le coffre-fort, sauf son recours contre le redevable s'il « y a lieu, et en outre passible d'une amende de 1.000 à « 10.000 francs en principal.

« Dans le cas prévu au paragraphe précédent, la personne ou la Société propriétaire du coffre-fort loué « sera passible personnellement d'une amende de 1.000 « à 10.000 fr., indépendamment de la responsabilité du « paiement des droits et pénalités exigibles, si elle avait « connaissance du décès. »

(1) Il y a manifestement là une erreur de rédaction, car l'inventaire ne peut-être dressé qu'après l'ouverture du coffre-fort.

Il semble que ces mesures sont ingénieusement combinées et que si elles étaient votées par le Parlement, il ne serait plus possible de soustraire aux droits successoraux le contenu des coffres-forts loués. Les précautions ont été prises, en effet, pour faire échouer les combinaisons de locations conjointes ou solidaires auxquelles on aurait pu recourir si le texte n'avait interdit l'ouverture du coffre après le décès par un mandataire ou un colocataire.

Mais nous remarquerons d'abord que, tant que vivra le locataire, il pourra faire ouvrir le coffre par un mandataire qui pourra retirer toutes les valeurs dont pourra disposer leur propriétaire, même *in extremis*, par des dons manuels.

De plus, rien n'empêchera le capitaliste de s'adresser à un Etablissement étranger qui, après le décès du locataire, ne refusera pas l'accès du compartiment loué à un mandataire *post mortem* ou à un colocataire. Toutefois le capitaliste ferait bien de se renseigner avant de s'adresser à l'Etranger, sur les lois et règlements qui régissent la matière dans le pays qu'il aurait choisi, de façon à ne pas être surpris désagréablement par une législation semblable à celle en vigueur en Italie. Les lois fiscales ne s'imposent en effet qu'à l'intérieur du territoire et le principal résultat des mesures nouvelles, si elles étaient adoptées, serait peut-être de favoriser les Sociétés de Crédit étrangères au dépens des Sociétés

françaises qui ont fait des dépenses considérables pour l'installation de leurs coffres-forts.

Enfin, il est à signaler que si le législateur ne voit dans le fait du particulier qui place des valeurs ou des papiers dans un coffre-fort qu'un acte accompli uniquement dans l'intention de frustrer un jour le Trésor, la location des coffres-forts répond à un autre besoin, au désir qu'ont bien des personnes de conserver le secret de leurs affaires et ce serait porter gravement atteinte à la liberté que de permettre à l'Administration de connaître ce que le défunt voulait cacher. En vain objecterait on que les préposés du fisc sont tenus au secret professionnel : il est toujours inquiétant de divulguer ses secrets à une personne que l'on n'a pas choisie.

TITRE IV

La fraude par l'inexactitude des indications accessoires de la déclaration

Enfin il se peut que le déclarant cherche à diminuer le montant des droits exigibles en donnant de fausses indications, soit sur le degré de parenté des successibles vis-à-vis du défunt, soit sur l'âge des héritiers ou légataires recueillant un usufruit.

Fausse indication de parenté. — La loi fiscale française ne renferme aucune disposition qui vise et frappe d'une pénalité l'inexactitude commise, même intentionnellement, dans l'indication de la parenté : les fraudes de cette nature échappent à toute répression. Il y a certes là une lacune de la loi, mais il est peu probable qu'il en résulte un grand préjudice pour le Trésor.

La loi allemande, plus prévoyante que la loi française, punit toute inexactitude volontaire commise dans les déclarations de succession. La loi d'Empire du 3 juin 1906 décide dans son art. 50 que « les dispositions de « l'art. 49 (qui édicte les pénalités) s'appliquent à toute « personne qui sciemment donne des indications fausses

« sur les faits qui créent l'obligation de payer l'impôt et
« qui déterminent la fixation du taux de l'impôt ou de
son montant (1) ».

Les suppléments de droits simples auxquels peuvent donner ouverture les erreurs commises par les redevables sur la parenté ne sont prescriptibles que par 30 ans (Cas. 1. août 1878, D. 78. I. 457). En effet, il ne s'agit dans ce cas ni d'omission, ni de défaut de déclaration. D'autre part, l'Administration n'ayant pas, au moment même de la perception et par la lecture de la déclaration soumise à la formalité, le moyen de rétablir la vérité, l'erreur produite par l'énonciation inexacte des parties ne constitue pas une insuffisance de perception, puisque le Receveur a exigé tout ce qu'il pouvait réclamer en appliquant le tarif aux dispositions de la déclaration. Le cas ne rentrant dans aucune des exceptions en vue desquelles la loi fiscale a édicté des prescriptions spéciales, on doit admettre qu'il demeure régi par la prescription de droit commun, c'est-à-dire par la prescription trentenaire (Cass. 1^{er} août 1878) (2).

Fausse indication de l'âge de l'usufruitier. — Dans le système organisé par la loi du 25 fév. 1901 qui fixe la valeur de l'usufruit à une fraction de la valeur de la toute propriété variant avec l'âge de l'usufruitier, il est indispensable de connaître cet âge pour liquider les droits.

(1) *Bulletin de statistique de législation comparée*, mai 1907, p. 593.

(2) Maguero. T. A. V^e succession n^o 754. D. 78. I. 457.

L'art. 14 de la loi a établi les mesures nécessaires pour que ce renseignement soit fourni à l'Administration : « Les actes et déclarations régis par les deux « derniers paragraphes de l'art. 13 feront connaître la « date et le lieu de naissance de l'usufruitier et si la « naissance a eu lieu hors de France ou d'Algérie, il « sera en outre justifié de cette date avant l'Enregistre- « ment ; à défaut de quoi, il sera perçu les droits les « plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf « restitution du trop perçu dans le délai de deux ans, « sur la représentation de l'acte de naissance dans le « cas où la naissance aurait eu lieu hors de France « ou d'Algérie ».

A défaut d'indication dans la déclaration ou des justifications exigées si l'usufruitier est né hors de France, le Receveur est tenu de percevoir les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor : s'il s'agit d'une transmission séparée de l'usufruit ou de la nue-propriété, l'usufruit devra être estimé comme si l'usufruitier avait moins de 20 ans, et la nue-propriété comme si l'usufruitier avait plus de 70 ans (1). Dans le cas de transmission simultanée d'usufruit et de nue-propriété le Receveur attribuera à l'usufruitier l'âge le plus favorable à la perception.

L'art. 14 § 2 a prévu des sanctions en cas de fausses indications. « L'indication inexacte de la date de nais-

(1) Inst. 3049, p. 15.

« sance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende,
« d'un droit en sus égal au supplément de droit simple
« exigible. Le droit le plus élevé deviendra exigible si
« l'inexactitude porte sur le lieu de la naissance, sauf
« restitution si la date de naissance est reconnue
« exacte. »

Au cas d'inexactitude sur le lieu de la naissance, l'Administration se trouve dans l'impossibilité de contrôler si la déclaration de la date n'est pas erronée : aussi le droit le plus élevé devient exigible comme si la date n'était pas indiquée.

L'Inst. 3058 (p. 44) de l'Administration de l'Enregistrement a institué des mesures de contrôle destinées à vérifier les déclarations touchant la date et le lieu de naissance des usufruitiers. A mesure que les Receveurs reçoivent les déclarations contenant des transmissions d'usufruit ou de nue-propiété, ils relèvent, par arrondissement, les noms, date et lieu de naissance de chaque usufruitier. Ces relevés, transmis à la Direction sont, par les soins d'employés supérieurs, rapprochés des doubles des registres de l'Etat civil déposés au Greffe du Tribunal civil de l'arrondissement. Les résultats de cette vérification sont renvoyés au bureau expéditeur ; le Receveur de ce bureau réclame alors les droits et pénalités qui pourraient être exigibles par suite d'inexactitudes reconnues dans les déclarations des parties.

La loi de 1901 ne fixe aucune durée au délai pendant lequel pourront être réclamés les suppléments de droits

simples. Comme au cas de parenté inexactement déclarée, il n'y a ni insuffisance de perception, ni omission, ni insuffisance d'évaluation; en conséquence, c'est la prescription trentenaire de droit commun qui doit s'appliquer.

Le droit en sus qui peut être dû se prescrit naturellement par deux ans dans les conditions prévues par l'art. 14 de la loi du 16 juin 1824.

TITRE V

Les moyens d'évasion non frauduleux

On peut signaler une tendance, nettement marquée chez certains Parlementaires, à considérer comme frauduleux tout acte ayant pour but de déterminer un allègement ou une exemption de l'impôt; c'est ainsi que l'on a prétendu que c'est frustrer le fisc que de disposer par testament, lorsqu'on ne laisse pas d'héritiers au degré successible : on prive l'Etat de son droit de déshérence ; c'est encore frustrer le fisc que de placer ses capitaux en rente viagère : on le prive des droits de mutation par décès. Le Ministre déclarait à la Chambre, lors de la discussion de l'impôt sur le revenu, à propos des rentes viagères, « que celui qui mange sa fortune
« au détriment de ses héritiers... et accessoirement du
« fisc ne mérite pas de ménagements (1) ». « Ils font
« ces opérations au détriment de leurs héritiers et au
« détriment du fisc qui est frustré des droits de succes-
« sion (2). » Acheter à l'étranger des biens mobiliers

(1) Chambre, Débats 1908, *J. O.*, 3 jun 1908, p. 1122.

(2) Chambre, Débats 1908, *J. O.*, 3 juin 1908, p. 1123

ou immobiliers est presque un crime. « Nous rejetons sur d'autres la part d'impôt que nous ne payons pas. » C'est encore frauder que d'aller faire certains actes dans un pays étranger doté d'une législation fiscale moins rigoureuse que la nôtre, de fonder par exemple, à Londres ou en Belgique, une Société qui doit fonctionner en France, mais qui n'est pas absolument obligée d'y avoir son siège social ni d'y faire circuler ses capitaux. C'est ce que M. Dumont appelle « les fraudes par dénationalisation des Sociétés ». C'est encore frauder, suivant le même député que d'acheter des valeurs non cotées en France (3).

On peut voir une manifestation de cet état d'esprit préoccupé uniquement, semble-t-il, d'augmenter le rendement de l'impôt, dans l'innovation introduite par la loi du 8 avril 1910 qui distingue, au point de vue du tarif, le nombre des degrés séparant en ligne directe les successibles du défunt ; on a établi trois catégories d'héritiers, ceux du premier degré, ceux du deuxième et ceux d'un degré supérieur. On ne peut expliquer cette différence de tarifs en ligne directe par les raisons qui justifient en ligne collatérale des tarifs différant suivant le degré : en ligne directe, en effet, l'affection ne diminue pas avec l'éloignement, souvent même ou pourrait dire qu'elle augmente. De plus l'héritier qui, en ligne directe recueille une succession, quel que soit le degré qui le

(3) Lescœur. Op. Cit., p. 256 et 257.

séparait du défunt, ne profite pas d'un enrichissement plus ou moins inattendu; tandis que les chances d'hériter diminuent en ligne collatérale lorsque le degré augmente, elles restent les mêmes en ligne directe. On peut dire que la descendance en ligne directe forme une unité que ne divise pas la différence des degrés. — La réforme ne peut pas davantage s'expliquer par une raison de justice, car, dans la plupart des cas, l'héritier qui va se trouver surchargé, c'est un mineur qui a eu le malheur de perdre son père et dont la situation est par suite devenue plus pénible que pour un autre. La seule raison qui ait pu déterminer le législateur à modifier l'unité des tarifs en ligne directe, c'est cette considération que lorsque le petit-fils hérite directement de son grand-père, sans que la succession ait passé à son père, le Trésor a été privé d'un droit de mutation. C'est d'ailleurs ce que déclarait M. Doumer dans son rapport à la Chambre (1).

Cette disposition d'esprit, d'après laquelle on voudrait faire récupérer au Trésor les droits qu'il aurait perçus au cas où les circonstances lui auraient été le plus favorables, est inadmissible. Lorsque les particuliers ont plusieurs moyens, également légitimes de produire le même résultat, on ne saurait leur reprocher d'employer celui qui donne lieu aux droits les moins élevés, alors même que cette préoccupation d'éviter des droits aurait

(1) Docum. Parl. Chambre 1908, p. 706.

déterminé le choix entre les divers procédés qui se présenteraient pour atteindre le but désiré (1).

Parmi les moyens parfaitement licites, n'impliquant pas la fraude par eux-même, mais ayant en fait souvent pour but de faciliter l'évasion fiscale, nous citerons les acquisitions d'immeubles à l'étranger, la transformation des valeurs immobilières en valeurs mobilières, les donations entre vifs à des successibles, les dons manuels et les renonciations.

Acquisitions d'immeubles à l'étranger. — D'après les règles traditionnelles du droit international privé, les immeubles situés à l'étranger ne sont pas soumis à la loi française. Ils échappent à l'application de nos lois fiscales (Cas., 28 juillet 1880. D. 81-1-266). Il est vrai qu'ils sont, après décès, soumis aux droits de mutation dans le pays où ils sont situés, mais ces droits sont souvent moins élevés qu'en France, et dans certaines législations comme celles de la Belgique et de la plupart des cantons suisses, les mutations en ligne directe ou entre époux sont exemptes de droits.

(1) Peut-être pourrait-on voir dans les idées nouvelles une application au droit fiscal d'une théorie analogue à la théorie du Droit Civil dite « de l'abus du droit » et suivant laquelle « il y a faute et « délit de la part de celui qui, ayant plusieurs moyens d'exercer son « droit, aurait choisi sans nécessité, et dans le désir manifeste de « nuire, celui qui peut être préjudiciable à autrui ». (Sourdat. *Traité de la responsabilité*, 1.435.) On considérerait comme frauduleux tout acte même licite, qui, dans l'intention du contribuable, aurait pour but de causer un préjudice au Trésor, en évitant le paiement de droits qui auraient pu être dus si le contractant avait agi autrement.

Le désir d'échapper aux taxes successorales et les bruits persistants d'impôt sur le revenu semblent avoir déterminé un certain nombre de placements immobiliers en Suisse. « Un certain nombre de Français sont, « depuis quelque temps, propriétaires à Genève... dans « des conditions parfaitement légales et sûres (1). »

Mais la possession d'immeubles à l'étranger n'est pas sans comporter de sérieux inconvénients au point de vue de leur administration, que l'éloignement rend difficile et onéreux. De plus, il n'est pas certain que l'exonération fiscale dont ces immeubles profitent à l'étranger, en ligne directe ou entre époux, persiste indéfiniment. Enfin, il se pourrait qu'un jour le législateur français fasse une loi destinée à atteindre les immeubles sis à l'étranger et appartenant à des Français : ils ne pourront y échapper (2). L'acquisition d'immeubles à l'étranger n'est donc pas un moyen d'évasion bien pratique et bien sûr.

Transformation de valeurs immobilières en valeurs mobilières. — Afin de donner à ses héritiers des facilités de dissimuler au fisc une partie des biens qu'il laissera à son décès, le *de cujus* peut avoir l'idée de vendre ses immeubles pour acquérir des valeurs mobilières. Mais cette combinaison n'est pas bien avantageuse, car l'aliénation des immeubles entraînera des droits de

(1) *Economiste français*, 2 mars 1907, p. 304.

(2) Lescœur, p. 103-104.

mutation et des frais dont le taux sera bien souvent supérieur au tarif des droits qui auraient été dus après le décès. On pourrait objecter que ces frais sont supportés par l'acquéreur ; c'est vrai, mais par suite du phénomène de l'incidence, c'est sur le vendeur qu'ils pèsent : l'acquéreur tient compte, pour fixer son offre, des frais qui s'ajouteront au prix qu'il aura à payer : de sorte que ce prix s'en trouve diminué d'autant.

Ce que l'on peut dire, cependant, c'est qu'aux causes de la dépréciation des immeubles vient s'ajouter cette considération, qu'après le décès du propriétaire, cette partie de son patrimoine sera inévitablement grevée de droits élevés, et s'il trouve à vendre dans des conditions avantageuses, il n'hésitera pas à le faire pour remployer le prix en achat de valeurs mobilières.

Donations. — Les donations entre vifs sont assujetties à des droits élevés et en rapport avec ceux de mutation par décès. Chaque fois que le législateur a rehaussé les tarifs des droits de succession, il a fait subir une modification analogue aux droits de donation. Le préjudice que le Trésor peut éprouver par l'emploi des donations entre vifs au profit de successibles n'est certainement pas bien grand, d'autant plus que bien des personnes hésitent à se dépouiller en faveur de leurs héritiers, dans l'unique dessein de leur éviter des droits de mutation. En ligne directe cependant, les donations-partages peuvent être légèrement avantageuses aux héritiers. Elles sont soumises, il est vrai, à un droit de

20/0, mais ce tarif n'est pas progressif et ne varie pas suivant le degré du donataire, de sorte que pour des hérédités importantes partagées entre descendants du deuxième degré, il est possible de réaliser une certaine économie. Un autre procédé d'évasion plus à craindre, c'est la pratique des dons manuels.

Dons manuels. — On entend par don manuel la donation faite de la main à la main d'une somme d'argent ou de tout autre meuble susceptible d'être transmis par la simple tradition.

D'après la législation fiscale, les dons manuels échappent, en général, à tous droits de mutation. La loi du 22 frimaire ne contenait aucune disposition relative aux dons manuels. Ces dons étaient, pour la perception, traités comme les donations ordinaires; si donc le don manuel était constaté dans des actes volontaires, le droit ne pouvait être perçu que si ces actes servaient de titre de la libéralité entre les parties, c'est-à-dire renfermaient le consentement du donateur et du donataire. Par application de ce principe, la jurisprudence avait admis que la déclaration faite dans un acte par le donataire, qu'il avait reçu un don manuel, n'était assujettie à la perception du droit proportionnel que s'il ressortait de cet acte un lien de droit entre le donateur et le donataire et que si cet acte formait titre entre les parties (1).

(1) Maguéro. T. A. V. Don manuel, n° 7.

Ce système entraîna des abus par l'usage qui s'introduisit, au grand détriment du Trésor, de déguiser sous forme de dons manuels des constitutions de dot dans les contrats de mariage. Aussi une loi du 18 mai 1850, par son article 6, décida que « les actes renfermant soit « la déclaration par le donataire ou ses représentants, « soit la reconnaissance judiciaire du don manuel se- « ront sujets au droit de donation ».

Par conséquent, en l'état actuel des textes, la Régie ne peut percevoir le droit de donation que sur les actes où le don manuel est déclaré. Elle ne peut prouver le don manuel que par la déclaration écrite du donataire ou de ses représentants. Ce que la loi de 1850 soumet en effet au droit de donation, ce n'est pas tant le don manuel lui-même que sa déclaration dans un acte ou sa reconnaissance dans un jugement. Le don manuel peut donc être employé par un père de famille qui possède des valeurs mobilières ou des meubles corporels (argent comptant, titres au porteur, meubles meublants, etc...) pour éviter à ses héritiers d'acquitter des droits de mutation par décès : il partagera son actif mobilier entre ses enfants et le leur transmettra, même *in extremis*, par simple tradition. C'est ce que constate avec regret M. Charles Dumont, dans l'Exposé des motifs d'un projet déposé à la Chambre, le 4 novembre 1907. « Il arrive fréquemment que, pour éviter le « paiement des droits de mutation par décès, les « parties procèdent par voie de dons manuels. Le père

« de famille, le testateur qui se sent gravement malade
« remet à ses héritiers, à ses légataires les valeurs au
« porteur qu'il possède ; au décès les héritiers, les légataires sont déjà propriétaires et peuvent, très régulièrement, se dispenser de les comprendre dans les
« déclarations de succession. »

D'autre part, des héritiers pourront parfois opposer avec succès l'existence de dons manuels réels ou prétendus à l'Administration qui invoque contre eux, pour prouver une omission, des présomptions tirées de ce fait que le *de cujus* possédait, peu de temps avant sa mort, des valeurs mobilières qui se trouvent ensuite entre les mains des héritiers. C'est ainsi que le Tribunal de Beauvais a décidé le 20 mai 1904 « que l'on ne saurait
« voir la preuve suffisante d'une omission dans le fait
« que la légataire universelle ou son mari ont, depuis
« l'ouverture de la succession, touché les coupons de
« titres au porteur qui avaient été déposés par le défunt
« dans un établissement de crédit et qui en avaient été
« retirés quelques jours avant son décès par le mari de
« la légataire universelle en vertu d'un mandat, lorsqu'il résulte des circonstances de l'affaire, et notamment d'un procès-verbal d'enquête, que le *de cujus*
« avait fait opérer le retrait de ces valeurs, afin de pouvoir en disposer de son vivant, comme le prétendent
« les parties, à titre de don manuel (1) ».

(1) Rep. périod. de l'Enregist. art. 10,902.

Remarquons en passant que le don manuel, indépendamment du préjudice qu'il peut causer au Trésor, entraîne des abus certains en permettant des fraudes au point de vue civil; il facilite la captation, il fournit le moyen de tourner les règles légales sur les incapacités de donner et de recevoir, sur la réserve et le rapport. Certaines législations étrangères ont essayé, pour remédier à ces abus, de restreindre le don manuel : deux systèmes ont été employés : d'abord celui qui consiste à déterminer une somme fixe au delà de laquelle le don manuel n'est pas valable; mais ce système n'a pas égard aux relativités : le don manuel d'une somme fixe peut être minime si le donateur est fortuné, considérable s'il ne l'est pas. Un deuxième système plus raisonnable a été adopté par la législation italienne : il consiste à ne permettre que le don manuel modique, en laissant aux juges le droit d'apprécier cette modicité d'après les circonstances et notamment d'après la situation de fortune du donateur.

Au point de vue fiscal, une proposition a été faite en France, en 1907, par M. Dumont en vue de soumettre les dons manuels aux droits de succession. Les mesures proposées faisaient l'objet de deux articles ainsi conçus :

Art. 11. « Dans les déclarations qu'ils sont tenus de
« passer, en exécution des prescriptions de l'art. 27 de
« la loi du 22 frimaire an VII, les héritiers, donataires
« ou légataires doivent comprendre les dons manuels
« que le défunt leur a faits. S'ils n'ont pas acquitté le

« droit de donation avant le décès du donateur, ils
« seront soumis au droit de mutation par décès en
« même temps que les biens trouvés dans la succession,
« avec lesquels ils forment, par bénéficiaire, une seule
« masse imposable.

Art. 12. « Le défaut de déclaration de dons manuels et
« les omissions de ces dons dans les déclarations seront
« constatés dans le même délai que le défaut de déclara-
« tion et les omissions de biens de succession. Les
« dispositions de l'art. 32 de la loi du 22 frimaire an VII
« sont applicables aux droits de mutation par décès dus
« sur les dons manuels. »

On peut émettre quelque doute sur l'efficacité de ces dispositions. Les dangers du don manuel tiennent à la nature mobilière et fugitive de son objet et la preuve des dons manuels n'est pas aisée à faire.

Des Renonciations. — La question des renonciations à succession est particulièrement intéressante parce qu'avec elle on touche, pour ainsi dire, à la limite des procédés d'évasion licites et des procédés illicites ; suivant les circonstances, en effet, la renonciation revêt ou non le caractère frauduleux.

En principe, lorsqu'un redevable a deux moyens également légitimes d'atteindre le même but, il peut choisir celui qui donne lieu aux droits les moins élevés, lors même qu'il prendrait une voie détournée. En

agissant ainsi il ne commet pas de fraude, « c'est ruse permise » disaient les anciens auteurs (1).

C'est la théorie qui a été enseignée par tous les feudistes. Guyot (Traité des fiefs, III chap. 3) dit en effet : « Ce n'est pas assez de prouver qu'il y a fraude
« entre les contractants, en ce que prenant la voie droite
« et simple, ils auraient payé les droits, pourvu qu'ils
« aient pris naturellement et réellement la voie du
« contrat qui les affranchit des droits, pourvu que l'acte
« présenté soit réellement tel qu'il est conçu, quoique
« cet acte n'ouvre pas les droits. Cela n'est pas fraude :
« 1^o parce qu'ils sont soumis aux coutumes qui ont
« assujetti aux droits certains actes et en ont exempté
« d'autres ; 2^o parce que les Seigneurs ne doivent pas
« gêner la liberté des contractants, quoiqu'ils perdent
« les droits. Il suffit que l'acte qui leur est représenté,
« soit en effet un tel acte ».

Et Merlin ajoute : « Il faut prouver la simulation,
« non la fraude aux droits, c'est-à-dire qu'il faut prouver
« que les contractants présentent un contrat exempt de
« droits, mais que réellement c'est un tel autre contrat
« qui doit des droits. La seule fraude dont la preuve
« soit permise à la Régie et sur laquelle elle peut s'appuyer est la simulation du contrat (2). »

Telle est encore de nos jours la théorie de la juris-

(1) Rapporté par Merlin. Répertoire de jurispr. T. XII, p. 448.

(2) Rép. de Jurisp., t. XII, p. 450.

prudence. Tant que les actes passés entre les parties sont sérieux et produisent entre les contractants les effets attachés à leur nature, on ne peut reprocher aux parties d'avoir éludé les droits fiscaux. Par un arrêt du 2 mai 1849, la Cour de Cassation a admis qu'« on ne
« saurait voir une fraude dans l'exercice régulier d'une
« faculté légale lorsque d'après les circonstances parti-
« culières de la cause, il n'apparaît pas qu'on ait
« cherché à dissimuler un acte pour le soustraire aux
« droits du fisc (1) ». En un mot, ce qui constitue la fraude en matière fiscale, ce n'est pas le fait d'éviter légalement la charge de l'impôt, c'est d'en éluder le paiement en ayant recours à la simulation.

Voyons l'application qui a été faite de cette théorie aux renonciations à succession. La faculté de renoncer à une succession n'est subordonnée à aucune restriction : le renonçant n'est même pas tenu de révéler les motifs qui le font agir. Ainsi, l'Administration ne peut critiquer une renonciation faite dans les conditions suivantes : si de deux enfants seuls héritiers de leur père, l'un vient à décéder laissant l'autre survivant pour lui succéder, celui-ci peut légitimement renoncer du chef du *de cujus* à la succession paternelle, bien que cette renonciation ne produise d'autre effet que d'attribuer au renonçant en ligne directe la portion de cette succession qui lui serait échue en ligne collatérale

(1) S. 49-1-522.

(Arrêt précité, Cas. 2 mai 1849). De même, le mari donataire de la part de communauté de sa femme, peut, si les héritiers renoncent à la communauté, renoncer lui-même à la donation, parce que celle-ci est pour lui sans utilité et a l'inconvénient de l'obliger à payer des droits de mutation (Cas. 24 avril 1854) (3).

Renonciations simulées. — L'Administration ne peut donc critiquer une renonciation faite même exclusivement en vue d'éviter des droits de succession. Mais pour qu'il en soit ainsi, il ne faut pas que la renonciation soit simulée, et elle sera simulée et considérée comme frauduleuse lorsque, par l'effet d'une convention destinée à rester secrète, ceux qui auraient profité de la renonciation abandonnent au renonçant les avantages qu'ils en auraient retirés.

La preuve de la simulation peut, comme celle de toute fraude, être faite par l'Administration par tous les moyens de preuve en harmonie avec la loi de l'Enregistrement, et notamment au moyen de présomptions graves, précises et concordantes. La preuve d'une renonciation fictive sera souvent tirée de ce fait que des actes de propriétaire ont été faits par le renonçant sur les biens objets de la libéralité à laquelle il avait renoncé ; c'est ce qui aura lieu quand le renonçant aura passé un bail relatif aux immeubles de la succession (Mayenne, 13 fév. 1884, R. P. 6.336 ; Le Havre,

(3) S. 54-1-361.

5 mai 1894, R. P., 8.438), ou aliéné ces immeubles (Vienne, 17 janv. 1893, R. P. 8 128 ; Arras, 17 juillet 1895, R. E., 1.075). La preuve de la simulation pourra résulter aussi de ce que le renonçant a pris dans des actes la qualité d'héritier : c'est le cas d'une veuve qui, ayant renoncé à une donation d'usufruit émanée de son mari, réserve expressément ses droits d'usufruitière dans le compte de tutelle qu'elle rend à ses enfants et dans le contrat de mariage de l'un d'eux (Cas. 17 août 1863) (1).

La renonciation est encore considérée comme frauduleuse lorsqu'elle a lieu moyennant un prix ou moyennant l'attribution, non légalement motivée au profit du prétendu renonçant, d'avantages équivalents à ceux qu'il paraissait avoir répudiés.

Lorsque la renonciation a lieu moyennant un prix, il n'y a pas de difficulté : l'héritier renonçant qui reçoit le prix de sa renonciation doit être considéré comme acceptant (art. 780 C. C.) et le droit de mutation par décès est dû par le renonçant sur les avantages auxquels il a renoncé.

Lorsque le renonçant reçoit indirectement des avantages à peu près égaux à ceux auxquels il a renoncé, il y a peu de difficulté : la jurisprudence reconnaît qu'il y a fraude lorsqu'un légataire particulier peu fortuné renonce et devient acquéreur, dans une vente à lui faite par les héritiers, le lendemain du jour de sa renon-

(1) S. 63-1-505.

ciation pour un prix déclaré payé comptant et à peu près égal au montant de son legs (1). A également été reconnue comme frauduleuse la renonciation faite par une veuve à son usufruit, lorsqu'après cette renonciation, des titres appartenant aux héritiers ont été immatriculés à son nom pour la jouissance jusqu'à concurrence d'une somme déterminée (2).

De même, lorsqu'à une époque voisine de la renonciation, le renonçant reçoit des héritiers qui en profitent une rente viagère dont la constitution ne serait pas justifiée par l'abandon que ferait le renonçant de ses biens personnels, la renonciation est réputée frauduleuse. De même encore, lorsque dans une donation-partage faite au profit de ses enfants, une veuve donataire de l'usufruit de la moitié des biens de son mari a stipulé une rente viagère de beaucoup supérieure au revenu des biens donnés et équivalente à l'usufruit auquel elle avait renoncé. (Coutances, 4 avril 1857. R. P. 885. — Sens, 15 juillet 1864. R. P. 1956. — Lyon, 20 décembre 1865. J. E. 18166. — Aix, 5 avril 1876, J. E. 20068. — Fontainebleau, 30 janv. 1879. J. E. 21344. — Marmande, 12 déc. 1894. R. P. 8476).

Par contre, un certain nombre de décisions ont refusé de voir une renonciation simulée quand les avantages stipulés comme condition d'un abandon de biens fait

(1) St^e-Menehould, 15 mars 1873, J. E., 15764.

(2) Wassy, 6 janvier 1898, R. P., 9269.

par le renonçant pouvaient être considérés, à raison des circonstances, comme une charge de l'abandon et non comme le prix de la renonciation. (Beaune, 25 août 1864. R. P. 2104. — Mâcon, 31 juillet 1894. R. P. 8456. — Nancy, 17 fév. 1862. R. P. 1680. — Melun, 29 fév. 1884. J. E. 22411.

En résumé, lorsque, comme condition d'une donation consentie aux autres successibles, le renonçant se fait attribuer les mêmes avantages que ceux auxquels il a renoncé, ou des avantages équivalents, la question de savoir si cette convention peut être considérée comme caractéristique du caractère frauduleux de la renonciation et comme susceptible de justifier la réclamation des droits de mutation par décès sur la valeur de la libéralité répudiée, ne peut être tranchée que par l'examen attentif des circonstances de chaque affaire. En thèse générale, pour que la renonciation puisse être considérée comme sérieuse et soit opposable à l'Administration, il faut que le renonçant ne retrouve pas, par la combinaison d'une rente viagère ou d'un partage anticipé qu'il fait de ses biens, l'équivalent de l'avantage auquel il a renoncé. Il en est ainsi spécialement si l'usufruit qu'il se fait attribuer par ce partage est en rapport avec l'importance des biens qu'il abandonne ; si, au contraire, cette convention lui procure un réel avantage sans compensation au profit de ses enfants, on doit présumer que l'attribution d'usufruit faite à son profit n'est que l'exécution indirecte de la donation à lui

faite : l'administration est autorisée, dans ce cas, à ne pas tenir compte de la renonciation et à exiger le droit de mutation par décès (1).

Les renonciations frauduleuses les plus fréquentes sont les renonciations à usufruit donné ou légué entre époux, le concert pour conserver secrètement au prétendu renonçant les avantages qu'il a répudiés, étant particulièrement facile entre proches parents.

(1) Dictionnaire des dts d'Enregistr. V^o Renonciation n^o 228

TROISIÈME PARTIE

Les mesures proposées pour la répression de la fraude en matière d'émission de valeurs mobilières.

CHAPITRE PREMIER

LA CONCLUSION DE NOUVELLES ENTENTES INTERNATIONALES

On a pensé, pour mettre un terme à la fraude fiscale en matière de successions, à conclure de nouvelles ententes internationales analogues à l'accord franco-belge de 1843 et au traité franco-anglais de 1907. Il y a quelques années, le Ministre des Finances paraissait avoir l'espoir de voir de tels accords se réaliser à bref délai, pour le plus grand intérêt du Trésor. Lors des premières discussions du projet concernant l'impôt sur le revenu, en 1907, M. Caillaux faisait à la Chambre les déclarations suivantes : « Les Etats sont un peu comme

« les simples particuliers, ils n'aiment pas beaucoup à être
« volés. Quand, au bout d'un certain temps, les divers
« Etats de l'Europe auront constaté qu'on envoie des
« titres en France pour échapper à l'Einkommensteuer
« et aux impôts suisses, et qu'on envoie des titres en
« Suisse pour échapper aux impôts en France, il y a
« quelque chance pour qu'une sorte d'assurance mu-
« tuelle s'établisse entre les pays... Dans tous les cas,
« la réalisation d'accords de ce genre n'est qu'une ques-
« tion de temps : ces accords aboutiront forcément
« quelque jour (1) ».

Il semble que des négociations aient même été engagées à ce sujet avec plusieurs nations voisines, l'Italie, l'Espagne, et aussi avec la Belgique, afin d'étendre l'objet de la convention de 1843. Elles n'ont pas abouti. Lors de la discussion du budget belge, en 1908, M. Liébaert, Ministre des Finances belges, déclara que « Le
« Gouvernement ne saurait s'engager, par une conven-
« tion avec un autre Gouvernement, à procurer à celui-
« ci des renseignements ou des éléments de preuve
« qu'il n'est pas en situation de se procurer pour lui-
« même. »

De même, le bruit avait couru que des négociations officielles avaient été engagées entre les gouvernements suisse et français. Mais la *Gazette de Lausanne* du 22 juillet 1907 inséra la dépêche suivante de M. Comtesse,

(1) *J. O.* 10 juillet 1907, Chambre Doc. Parl. p. 1834.

conseiller fédéral, chef du département des Finances.
 « Veuillez informer vos lecteurs que le gouvernement
 « Fédéral des Finances doit protester contre une corres-
 « pondance de Genève au journal *L'Echo de Paris* sur
 « l'exode des capitaux français en Suisse et sur des
 « négociations qui seraient engagées entre les gouver-
 « nements français et suisse. . Cette correspondance
 « n'est qu'un tissu d'erreurs et de fantaisies ».

L'effet de ces échecs a été de diminuer l'espoir que l'on caressait de voir aboutir à bref délai les ententes internationales. M. Dumont paraît y avoir renoncé, pour l'instant, du moins; il s'exprime ainsi dans son rapport du 18 nov. 1908 sur la proposition de loi destinée à réprimer les fraudes fiscales. « C'est d'abord aux conventions internationales que M. le Ministre a songé. Nous-même, il y a quelques années, nous avons demandé à la Chambre d'inviter le Gouvernement à engager les négociations préliminaires à la réunion d'une conférence où les mesures propres à combattre les fraudes fiscales auraient été arrêtées. Il est certain qu'à quelque degré, en tous pays, les propriétaires fonciers, les paysans, les ouvriers souffrent de l'exemption d'impôt que s'accordent par la fraude les détenteurs de valeurs mobilières. A échéance plus ou moins proche, une telle fraude sera dénoncée par l'opinion publique, on réclamera des mesures pour la faire cesser : l'heure sera alors propice pour obtenir, du consentement de tous les Grands Etats, une législation répressive des fraudes

fiscales. En ce moment, certaines nations pauvres en numéraire peuvent croire que l'immigration, même frauduleuse, des capitaux étrangers leur est plus avantageuse que les fraudes de leurs nationaux ne leur sont nuisibles. L'Allemagne, et certains cantons suisses où existe l'impôt global sur le revenu déclaré, taxé et vérifié, pensent que la procédure d'évaluation de la fortune mobilière appartenant à leurs nationaux les met presque totalement, en ce qui les concerne, à l'abri de la fraude ».

La conclusion d'ententes internationales efficaces se heurte à des difficultés très grandes, sinon insurmontables. Nous avons vu le peu de résultats pratiques que le fisc retire des conventions déjà existantes et les injustices que ces conventions consacrent en aboutissant parfois à la double taxation de certaines valeurs. Cette efficacité relative et ces injustices proviennent de ce que les pays contractants n'ont pas la même législation fiscale relativement au droit d'investigation et de communication appartenant à leurs agents, et n'adoptent pas les mêmes règles quant à la délimitation du champ d'application de l'impôt.

Il faudrait donc, pour assurer aux conventions de l'avenir un effet utile et équitable, qu'il s'établisse, dans chaque pays contractant, l'exercice d'un droit de communication avec toute l'ampleur que lui a assigné la législation française. Il faudrait que les autres pays s'engagent à fournir au fisc français tous les renseigne-

ments que celui-ci se procure à l'intérieur des limites nationales, soit par la déclaration des contribuables, soit par le droit d'investigation légale que possèdent ses agents. Pour permettre la pleine efficacité des lois établissant les droits de mutation à cause de mort, il faudrait que les pays étrangers, non seulement avertis-sent l'Administration de l'Enregistrement de l'ouverture de la succession, mais encore lui communiquent la liste des biens qui en dépendent, en se reconnaissant le droit de faire les mêmes recherches que celles qui eussent été faites si tous les biens du *de cujus* étaient situés en France. Il faudrait, en un mot, que chaque administration se fasse l'auxiliaire de sa voisine (1).

C'est là quelque chose dont la réalisation paraît invraisemblable. Les pays étrangers qui n'ont pas pensé que le respect dû à la liberté pût se concilier avec un droit d'investigation analogue à celui qui existe chez nous, même établi dans leur intérêt, ne donneront certainement pas ce droit à leurs agents dans l'intérêt d'une administration étrangère.

Pour que les conventions internationales qui seraient conclues, offrent des garanties aux contribuables et ne les exposent pas dans certains cas à une double imposition, il faudrait, qu'il s'établisse par suite d'une modification des législations internes une unification quant

(1) Guérin. *Des Ententes internationales, pour la répression des fraudes fiscales*, thèse, Paris 1910, p. 88.

au champ d'application des lois d'impôts. Pour les immeubles par exemple, il serait facile de décider qu'ils ne seront imposés que dans le pays de leur situation. Mais en matière de valeurs mobilières, on se trouve en présence de réelles difficultés dans la recherche d'un criterium permettant une délimitation de l'impôt (2).

Il faudrait enfin que toutes les nations adhèrent à de telles conventions : il ne suffirait pas, comme le disait M. Dumont, dans son rapport de 1908, « du consentement de tous les grands Etats », car tant qu'il restera des Etats dissidents, les capitalistes pourront se tourner vers eux et le fisc sera joué. Or, la divergence des intérêts existant entre les différents Etats s'opposera vraisemblablement longtemps encore à une entente qui les réunirait tous. Certains pays, en effet, considérant que l'argent tend toujours à s'employer là où il se trouve, ne voudront pas renoncer à l'avantage que leur procurent les dépôts faits dans leurs banques. C'est ainsi qu'un petit pays comme la Suisse, qui voit affluer les valeurs déposées par les étrangers pourra se retrancher derrière des difficultés d'ordre législatif intérieur, telles que la nécessité du consentement de tous les cantons, pour ne pas accepter de faire partie d'une conférence internationale.

Ces considérations montrent combien est difficile la

(2) Guérin. *Des Ententes internationales, pour la répression des fraudes fiscales*, thèse, Paris 1910, p. 87.

conclusion d'ententes internationales pour réprimer la fraude successorale : ces ententes exigeraient pour aboutir au but que l'on se propose, une modification profonde des législations internes de bien des pays qui n'ont pas une conception identique des rapports de l'Administration avec les particuliers et qui n'ont pas une similitude d'intérêts au point de vue économique.



CHAPITRE II

LA SUPPRESSION DES TITRES AU PORTEUR

Les titres au porteur ont été l'objet de violentes attaques de la part de ceux qui voudraient mettre un terme à la fraude que permettent, tant au point de vue civil qu'au point de vue fiscal, ces valeurs négociables partout et connues nulle part dont la transmission s'effectue sans laisser de trace.

Au point de vue civil, on peut dire qu'avec les valeurs au porteur, il n'est pas une des dispositions de nos lois qui ne puisse être facilement éludée. Vainement, par les considérations les plus élevées, le législateur aurait-il assujéti la faculté de disposer à certaines garanties, vainement aurait-il établi des capacités de donner et de recevoir, fixé une quotité disponible, proclamé l'égalité entre les enfants d'un même père, avec les titres au porteur il sera toujours facile de faire échec à la loi et de se rire de ses prohibitions.

Au point de vue fiscal, la forme au porteur des valeurs mobilières n'a pas moins d'inconvénients : elle permet les dons manuels, parfaitement licites, mais préjudiciables au Trésor ; elle rend aisée les dissimulations lorsque le défunt possédait ses titres chez lui ou

les avait déposés dans une banque étrangère et que l'accord règne entre les héritiers, tous capables. L'exemption de fait des titres au porteur est d'autant plus regrettable qu'elle ne profite pas à tout le monde. Certains, en effet, n'échappent pas aux droits : ce sont, outre ceux qui les acquittent de plein gré et que souvent on considère comme des naïfs, les incapables dont les acquisitions se constatent par des inventaires authentiques. Ainsi, ce sont les héritiers dont la situation est la plus digne d'intérêt qui, selon l'expression populaire « paient pour les autres ».

Certains, en présence des inconvénients des titres au porteur, ont pensé que le meilleur serait de les supprimer en décidant, par exemple, que les valeurs françaises et les valeurs étrangères introduites en France ne pourraient exister et circuler que sous la forme nominative. Pour les valeurs étrangères dites internationales parce qu'elles se négocient sur plusieurs marchés, il y aurait lieu de conclure une entente internationale avec tous les états qui prêtent ou qui empruntent.

En 1906, M. Charles Dumont, à propos d'une interpellation sur les mesures que le gouvernement comptait prendre ou demander à une conférence internationale projetée pour réprimer les fraudes sur les valeurs mobilières, s'éleva violemment contre les titres au porteur « entretenus dans une sorte d'état fluide et volatil », pouvant « être convertis en possibilités de jouissance partout, sans être connus nulle part ». Afin

de « faire payer à la fortune mobilière sa juste part des charges publiques », il demandait au gouvernement de supprimer les titres au porteur en France et de soumettre cette suppression à la Conférence internationale des valeurs mobilières.

« Le titre nominatif obligatoire, disait-il, c'est l'impossibilité d'échapper aux taxes sur les successions ». « La question mise à l'ordre du jour, c'est la nécessité de nominaliser le titre au porteur, ou plus exactement de distinguer deux sortes de titres nominatifs, les titres nominatifs proprement dits, dont les arrérages ne peuvent être payés qu'au propriétaire du titre lui-même et contre sa signature, et les titres nominatifs mixtes dont les coupons peuvent être détachés de la souche nominative et payés au porteur (1). »

La suppression des valeurs au porteur semble cependant à peu près impossible à réaliser ; il faudrait, en effet, pour que la réforme soit efficace, que la suppression soit réalisée par tous les pays et nous avons vu au chapitre précédent les difficultés que présente, en matière fiscale, une entente internationale groupant tous les Etats. De plus, il semble que la forme nominative ne peut guère convenir aux valeurs émises dans un pays et circulant dans un autre : les formalités de transferts et de paiements, déjà lentes et coûteuses lorsqu'elles s'effectuent sur place, le seraient encore

(1) Chambre des Députés, séance du 12 juillet 1906.

davantage, lorsqu'il s'agirait de les faire remplir à l'étranger.

Même en admettant la possibilité de la nominalisation des titres au porteur, cette nominalisation ne paraît pas désirable au point de vue économique. Les titres nominatifs entraînent, pour les sociétés, de lourdes charges, et pour les titulaires des ennuis sans nombre toutes les fois qu'il s'agit de négociation, de conversion, de remboursement, de emploi, etc. La libre circulation des titres au porteur est un des plus sûrs moyens de développement de la richesse et du progrès.

Il est inutile de rappeler ici le rôle des valeurs mobilières au point de vue du crédit public et de l'esprit d'épargne ; or, ce rôle bienfaisant, ce sont les valeurs au porteur qui sont le plus aptes à le remplir. Un bien qui circule se multiplie et remplit plusieurs fois les fonctions que lui assigne sa valeur propre. Un titre cessible par la simple traduction circulera plus activement qu'un titre qui se transmet au moyen de formalités, si simples qu'elles soient.

Lors de la discussion de l'impôt sur les valeurs mobilières, en 1872, M. Deselligny, rapporteur, disait : « Si la grande majorité des titres étaient nominatifs et si ce système de fidélité aux valeurs que l'on possède venait à se généraliser, le marché perdrait sa vie ou s'éteindrait complètement, au détriment des affaires. C'est ainsi que dans plusieurs Compagnies où les titres sont presque exclusivement nominatifs et restent dans

les portefeuilles, la cote à la Bourse devient rare, c'est-à-dire qu'il n'y a plus ni vendeurs ni acheteurs. L'observateur superficiel dira peut-être : tant mieux, voilà une valeur bien classée. Mais en y réfléchissant bien, on fera mieux de le regretter, car les acheteurs se déshabituant de demander cette valeur, le jour où un porteur voudra en vendre, il ne trouvera plus d'acheteurs (1) ».

La suppression des valeurs au porteur, même si elle était possible, ne serait donc pas désirable : loin de constituer un progrès, elle entraînerait un ralentissement de l'activité économique.

Jusqu'à présent, l'hostilité du législateur à l'égard des titres au porteur ne s'est encore manifestée que par des mesures destinées à encourager le développement des titres nominatifs. On peut citer dans cet ordre d'idées les dispositions des articles 5 et 6 de la loi du 26 déc. 1908.

L'art. 5, d'une part, exempte du droit de transmission établi par la loi du 20 juin 1857 la conversion des titres au porteur en titres nominatifs ; d'autre part, il compense ce dégrèvement par une augmentation du droit de transmission des titres nominatifs qui de 0.50 0/0 se trouve porté à 0 75 0/0.

L'art. 6 élève de 0.20 à 0.25 0/0 la taxe annuelle de transmission à laquelle sont assujetties les valeurs au porteur.

(1) Cité par M. Wahl, *Traité théorique et pratique des titres au porteur français et étrangers*, T. II, p. 376.

Le projet du Gouvernement avait d'abord proposé de percevoir cette taxe, non plus sur le capital des titres, mais sur le revenu qui eût été frappé d'un droit de 60/0, attendu, disait l'exposé des motifs « que le développement pris par le titre au porteur, la fréquence de mutations dont il fait l'objet sur notre marché, la facilité très grande avec laquelle il passe de mains en mains, la modicité des frais qu'entraînent les opérations de transmission autorisent à exiger des biens de cette catégorie une contribution un peu plus importante aux charges de l'Etat (1) ».

Mais la Commission du budget, à la Chambre, n'accepta pas ce changement d'assiette de la taxe.

(1) *J. O.*, 27 mai 1908, annexes p. 367.

CHAPITRE III

SUPPRESSION DU DROIT DE MUTATION PAR DÉCÈS SUR LES TITRES AU PORTEUR

Puisqu'on ne peut songer à supprimer les titres au porteur et que, d'autre part, il semble difficile de conjurer la fraude à laquelle ils se prêtent, ne pourrait-on pas supprimer purement et simplement l'impôt de mutation par décès sur ces titres ? Cette idée, très ingénieuse par sa simplicité même a été émise, il y a une vingtaine d'années déjà, par M. Wahl qui s'exprimait ainsi : « L'idée qu'a eue le législateur de 1857 de remplacer l'impôt de mutation entre-vif par une taxe annuelle est des plus heureuses ; si la somme annuellement atteinte paraît assez élevée, eu égard au nombre des mutations probables du titre, qu'on s'en tienne là ; si, ce qui est probable, les mutations entre vifs ou par décès donneraient, en les supposant frappées chacune d'une taxe égale à celle des valeurs nominatives une somme supérieure, qu'on augmente le chiffre de la taxe annuelle. Mais qu'on supprime un impôt rarement payé auquel il est facile d'échapper, qui tombe exclusivement sur une certaine catégorie de personnes, les plus dignes de

protection, ce qui, pour ces raisons mêmes, est profondément immoral (1) ».

L'idée qui paraît la meilleure pour mettre fin à la dissimulation des valeurs au porteur serait donc de supprimer le droit de mutation par décès sur ces titres et d'augmenter la taxe annuelle de transmission. Tous les porteurs seraient alors soumis à l'impôt.

Plusieurs objections, cependant, se présentent contre ce système : d'une part, on peut faire remarquer que les tarifs successoraux varient suivant le degré de parenté et sont progressifs. L'augmentation du droit de transmission ne remplacerait donc pas les droits de succession : les successions se composant presque uniquement de titres au porteur échapperaient ainsi aux tarifs progressifs et gradués suivant la parenté.

D'autre part, il semble bien qu'augmenter le droit de transmission, c'est faire payer une fois pour toutes l'impôt aux personnes qui possèdent les titres au moment de la promulgation de la loi. En effet, augmenter le droit de transmission d'un titre, c'est diminuer son revenu ; or, le revenu étant un des éléments de la valeur vénale du titre, toute diminution de revenu entraîne une diminution correspondante dans la valeur vénale. Prenons un exemple : Supposons une obligation de chemins de fer français 3 0/0 cotée 430 francs. Si on

(1) Wahl, *Traité théorique et pratique de valeurs mobilières au porteur françaises et étrangères*, T. II, p. .

augmente de 0.10 0/0 la taxe annuelle de transmission, le revenu annuel de cette obligation se trouvera diminué de 0 fr. 43. Or, 0 fr. 43 c'est le revenu de 14 fr. 33 au taux de 3 0/0. Il est donc probable que, toutes choses égales d'ailleurs, une surtaxe de transmission de 0.10 0/0 entraînera une baisse des cours voisine de 14 francs dont souffriront seuls les porteurs de titres au moment de l'application de la loi. Les capitalistes qui achèteront après la baisse jouiront d'un taux de revenu égal à celui qui existait avant l'augmentation du droit.

Le but cherché, faire payer à tous, des droits de transmission sur les valeurs au porteur, à propos de leurs mutations, ne serait donc pas atteint.

CHAPITRE IV

LE SERMENT FISCAL

Une autre mesure proposée pour réprimer la fraude en matière successorale, c'est de mettre à la disposition de l'Administration un nouveau moyen de preuve : le serment.

L'Enregistrement est en dehors du droit commun en ce qui concerne la procédure qui est exclusivement écrite (Loi du 22 frimaire an VII, art 65). Une jurisprudence bien assise depuis un arrêt de la Cour de Cassation de 1860 (S. 60. I. 475) a décidé que ce mode de procédure entraînait un mode spécial de preuves excluant les témoignages, les enquêtes, les interrogatoires sur faits et articles et le serment.

A plusieurs reprises des tentatives ont été faites pour élargir le système de preuves imposé à l'Administration. Une première atteinte aux principes de la loi de frimaire en cette matière a été faite par l'admission de la preuve testimoniale dans deux cas : dans le cas de dissimulation de prix de vente ou de soulte et dans le cas de fausses déclarations ou attestations de dettes dont la déduction a été demandée dans une succession. — Mais jusqu'à ce jour, le droit de déférer le serment a été refusé à l'Admi-

nistration. Les textes qui ont introduit, à titre exceptionnel, la preuve testimoniale sont en effet ainsi conçus :

« La dissimulation peut être établie par tous les genres de preuves admises par le droit commun. Toutefois, l'Administration ne peut déférer le serment décisoire, et elle ne peut user de la preuve testimoniale que pendant 10 ans à partir de l'enregistrement de l'acte (Loi du 23 août 1871, art. 13, § 1) ».

« L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve du droit commun, excepté le serment (Loi du 25 fév. 1901, art. 8) ».

Plusieurs projets ou propositions de lois ont été déposés en vue de faire admettre, à côté de la preuve testimoniale, le serment. C'est ainsi que dans le projet de budget de 1898 qui admettait la déduction du passif des successions, le fisc demandait le droit d'établir l'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes « par tous les moyens de preuve admis par le droit commun », ce qui comprenait le serment. La Chambre vota le texte proposé, mais la commission du Sénat le rejeta.

Puis, on a pensé, pour assurer la sincérité des déclarations de succession, à prescrire la délation d'un serment, à titre préventif, au moment même du dépôt de la déclaration; ce qui arrêta M. Dumont (Exposé des motifs de sa propos. du 4 nov. 1907), c'est l'impossibilité de conférer au Receveur de l'Enregistrement le droit de

recevoir le serment. « Ce serait contraire aux règles du droit qui n'admettent la prestation de serment que devant l'autorité judiciaire. De plus, il serait à craindre que la prestation de serment ainsi reçue et si souvent répétée ne devienne plus qu'une simple formalité à laquelle on n'attacherait plus d'importance ».

Le 2 octobre 1908, M. Caillaux faisait part à la Commission du Budget de son projet « d'instituer le serment préalable à toute déclaration de succession contenant de l'argent comptant, des créances ou des valeurs mobilières ».

Mais c'est surtout à la forme judiciaire du serment, prêté devant les tribunaux, que l'on s'est arrêté. On a proposé d'admettre le serment décisoire, c'est-à-dire celui qui est prêté au cours d'une instance par l'une des parties, sur la proposition de l'autre, lorsque celle-ci n'a pas des moyens de preuve suffisants pour justifier sa prétention. Ce fut l'objet d'une proposition de loi déposée le 4 nov. 1907 par M. Ch. Dumont, proposition qui a été reprise par le Gouvernement quelques mois plus tard et incorporée au projet de budget de 1909 déposé le 19 mai 1908.

Ce projet tendait à admettre le serment « dans des formes et suivant une méthode spéciales »(1), c'est-à-dire

(1) Exposé des motifs. Doc. Parl. 1908. Chambre, p. 363, col. 2.

en dehors des formes du droit commun. Voici le résumé des dispositions du projet (art. 23 à 34) :

Si les documents à la disposition de l'Administration ne lui révèlent qu'un actif peu important, alors que d'après la commune renommée il est à présumer que le défunt possédait une fortune supérieure à celle déclarée, l'Administration est autorisée à assigner dans les 5 ans les héritiers à comparaître devant le Tribunal Civil de première instance de l'arrondissement dans la circonscription duquel se trouve le bureau où la déclaration a été passée, pour leur déférer le serment sur le point de savoir si la déclaration est exacte et complète (art. 23 du projet).

Préalablement à l'assignation, le préposé de l'Enregistrement présentera une requête au Président du Tribunal pour faire fixer la date à laquelle le serment sera reçu (art. 24).

La partie qui refusera de prêter serment sera condamnée au paiement de la somme à laquelle l'Administration aura arbitré le droit simple et les pénalités exigibles à raison de l'importance des valeurs présumées omises dans la déclaration de succession (art. 24 et 26). Lorsqu'au contraire la partie assignée prêterait serment qu'il n'y a pas omission, le tribunal lui en donnera acte et l'Administration sera condamnée aux dépens (art. 29).

« Lorsque dans les dix ans qui suivront la prestation « de serment, des omissions ou des dissimulations

« auront été constatées dans les actes ou déclarations
« que le serment a eu pour but de contrôler, la partie
« ou les parties qui auront prêté serment pourront être
« cités à la requête de l'Administration devant le Tri-
« bunal correctionnel de leur domicile. En cas d'omis-
« sion volontairement commise, ou en cas de dissimu-
« lation, elles seront condamnées aux peines que
« l'article 366 du Code Pénal édicte contre le faux ser-
« ment en matière civile. La peine d'emprisonnement
« ne pourra jamais être réduite par application de
« l'art. 463 du C. Pén. à une durée de moins de quinze
« jours (Art. 31) ».

Notons ici une grave dérogation au droit commun. D'après l'art. 1360 du Code Civil. « Lorsque le serment
« a été fait, l'adversaire n'est point recevable à en
« démontrer la fausseté. » Le fisc n'accepte pas cette
conséquence, il se considère comme incapable de transiger et prétend ne pas être lié par le serment prêté : il s'attribue le droit de faire la preuve contraire.

De plus, il établit à son profit une présomption d'omission volontaire : « Seront présumées avoir été
« commises volontairement, sauf preuve contraire, les
« omissions d'argent comptant, de billets de banque,
« de titres de rentes et obligations au porteur sur l'Etat
« français ou les colonies françaises, d'actions, obliga-
« tions et autres titres au porteur des Sociétés et Com-
« pagnies françaises, de fonds publics, actions, obliga-
« tions, parts d'intérêt, créances et généralement de

« toutes valeurs mobilières étrangères au porteur et
« nominatives, d'obligations hypothécaires au porteur,
« de fonds en dépôt ou en compte-courant dans les
« maisons de banque françaises ou étrangères, de
« billets simples, d'effets de commerce, à moins que
« l'existence de ces valeurs dans la succession n'ait été
« constatée par un inventaire de l'hérédité, un partage ou
« tout autre acte soumis à l'Enregistrement avant la
« déclaration, ou encore par des actes de dépôt ou de
« comptes ouverts au nom du défunt dans des établis-
« sements soumis aux investigations des agents de
« l'Administration de l'Enregistrement (Art. 32). »

Enfin l'art. 34 donnait à la loi un effet rétroactif.
« Les dispositions de la présente loi seront applicables
« aux déclarations passées depuis moins de cinq ans. »

La Commission du budget n'a pas cru devoir accepter les dispositions proposées par le gouvernement et le rapporteur général, M. Doumer, s'exprimait ainsi dans son rapport : « Il s'agissait de donner à l'Adminis-
« tration le droit de déférer le serment décisoire comme
« moyen de preuve, mais dans des conditions si exor-
« bitantes du droit commun, avec un tel arbitraire,
« une menace si prolongée, des pénalités si excessives
« que, juridiquement, la proposition ne résistait pas à
« l'examen (1). »

La Commission, qui rejetait ainsi le projet du gouver-

(1) Chambre Doc. Parl. 1908, p. 691.

nement, incorporait cependant dans la loi de finances une nouvelle disposition ainsi conçue :

« Les omissions et insuffisances d'évaluation com-
« mises dans les déclarations souscrites en matière de
« meubles et valeurs mobilières pour le paiement des
« droits de mutation par décès, de même que l'inexacti-
« tude des attestations ou déclarations de dettes pour-
« ront être établis par tous les genres de preuve du
« droit commun ».

Ce texte a été adopté par la Chambre des Députés dans sa séance du 27 novembre 1908 (1).

Il avait pour but de permettre à l'Administration de faire usage de la preuve testimoniale et du serment, mais cette preuve devait être fournie conformément aux règles suivies entre particuliers au lieu d'être administrée dans les conditions anormales qu'instituait le projet du Gouvernement.

Le Sénat a disjoint cet article sur la proposition de sa Commission de finances (2) et la Chambre, suivant l'exemple du Sénat, prononça aussi la disjonction (3).

La question du serment fiscal, en matière de successions en est restée là. Que faut-il penser de cette arme nouvelle que l'on se proposait de donner à l'Adminis-

(1) *J. O.* 28 nov. 1908, p. 2692.

(2) Séance 21 déc. 1908. *J. O.* 22 déc. 1908, p. 1343.

(3) Séance du 22 déc. 1908, *J. O.* 23 déc. 1908, p. 3012.

tration pour réprimer la fraude, au point de vue juridique et au point de vue de son efficacité ?

Au premier abord, la prétention du fisc n'a rien qui choque. Le serment judiciaire figure parmi les modes de preuves du droit commun et on ne voit pas pourquoi l'Administration ne pourrait pas l'employer contre ses débiteurs, comme tout autre créancier. C'est ce que M. Caillaux disait dans son exposé des motifs : « Auto-
« riser l'Etat à user, dans des formes et suivant une
« méthode spéciales, d'un moyen de preuve normal en
« matière civile et entre particuliers ne peut être consi-
« déré comme excessif. »

On peut faire remarquer pourtant que le serment, par son caractère spécial, pourrait faire mauvaise figure entre les mains de l'Administration : ce serait avouer qu'elle est impuissante à faire la preuve de ses prétentions. Le serment suppose en effet que la partie qui le défère à son adversaire est à bout d'arguments et désespère de déterminer la conviction des juges en sa faveur. Ce mode de preuve est d'ailleurs exclu de la procédure administrative (1) et de la procédure criminelle.

D'autre part, l'Administration est en dehors du droit commun, puisqu'une procédure spéciale lui est imposée. Et cette procédure, il ne serait peut-être pas sage de vouloir la modifier : elle a ses raisons d'être. Voulant, tout en diminuant les frais d'instance, proscrire l'inqui-

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 29 nov. 1851.

sition et enlever à l'impôt, dans la plus large mesure possible, son caractère vexatoire, le législateur de l'an VII a écarté tout moyen de preuve arbitraire, capable de jeter le trouble dans les transactions privées, il a cherché à éviter les rencontres entre l'Administration et les contribuables.

Au point de vue du résultat fiscal à attendre de cette mesure proposée, il y a peut-être lieu de se montrer sceptique. M. Caillaux espérait que le serment déféré aux contribuables ferait recouvrer au Trésor 14 des 32 millions, somme à laquelle il évaluait l'étendue de la fraude. Il est inutile de dire que s'il est très difficile d'évaluer, même approximativement, le montant des droits dont le Trésor est frustré, il l'est encore bien davantage d'évaluer le rendement d'une mesure telle que le serment, et M. Poincaré, rapporteur général au Sénat, s'exprimait ainsi en s'adressant au Ministre des Finances : « Personne ne peut savoir, ou du moins personne « n'a pu savoir, à votre Commission des Finances, « comment était évalué le rendement invraisemblable à « 14 millions. Les mauvaises langues prétendaient même « qu'on l'avait opportunément fixé au chiffre du déficit à « combler (1). » Et la commission ne voulut l'inscrire au budget que pour une somme de 6 millions.

On peut se demander si, lorsque le serment serait en usage, il ne se passerait pas quelque chose d'analogue à

(1) Séance du Sénat 15 déc. 1908. *J. O.* 16 déc. 1908, p. 1161.

ce qui s'est produit après le vote de la loi de 1871 qui a admis la preuve testimoniale et édicté des pénalités rigoureuses ; la fraude n'a pas diminué. L'Administration, dans la plupart des cas, n'ose pas se servir des armes dangereuses qui ont été mises à sa disposition et qu'elle considère comme de simples menaces. L'Instruction Générale de l'Administration sur la loi de 1871 (1) prescrit aux agents de n'agir qu'avec la plus grande discrétion. « Le droit d'administrer les preuves
« prévues par l'art. 13 constitue un moyen redoutable,
« destiné, suivant les paroles de l'auteur de l'amende-
« ment, à jeter la terreur parmi ceux qui seraient tentés
« de suivre les traditions funestes de la dissimulation,
« et à prévenir le mal. Pour que ce double but soit
« atteint, il importe de n'agir qu'avec discrétion et
« sûreté... Les directeurs, avant d'engager aucune affaire,
« devront réunir avec soin toutes les preuves de la
« fraude présumée et en référer par un rapport détaillé
« au Directeur Général qui, en accordant son autorisa-
« tion, indiquera la voie à suivre et les moyens à
« employer. »

Enfin, la question se pose de savoir si le serment serait civil ou religieux. D'après la majorité des auteurs, le serment ne se comprend qu'avec le caractère religieux. « Le serment est un acte à la fois civil et reli-
« gieux par lequel une personne prend Dieu à témoin

(1) Inst. 2413, § 5.

« de la vérité d'un fait ou de la sincérité d'une promesse
« et l'invoque comme vengeur du parjure. » Aubry et
Rau, VIII, § 752. Et M. Planiol s'exprime ainsi : « Un
« serment laïque d'où est exclue l'invocation d'un Dieu
« vengeur perd toute signification : c'est un non
« sens (1). »

Il pourrait paraître étonnant qu'à notre époque de
laïcité, on songe à instituer un moyen de preuve faisant
appel à la divinité.

Peut-être se bornerait-on à invoquer l'honneur, le
sentiment du devoir civique et des obligations envers
l'Etat. Mais alors ce ne serait plus le serment, ce serait
une affirmation en termes solennels et on ne voit pas
quelle garantie cette affirmation apporterait au Trésor.
Elle ne serait, certes, pas plus sérieuse que celle qui
résulte de l'affirmation apposée de nos jours au bas de
chaque déclaration. « Le déclarant affirme sincère et
« véritable, sous les peines de droit, la présente déclá-
« ration ».

Et d'ailleurs, même religieux, le serment ne serait
peut-être guère plus efficace. On ne fraudera guère
moins qu'aujourd'hui lorsqu'il faudra se parjurer. Il
s'établira une distinction dans l'esprit du peuple entre
le serment ordinaire qui aura peut-être encore quelque
gravité, et le serment fiscal qui ne comptera pas et que
l'on prêtera à toute réquisition et avec toute facilité,

(1) *Droit civil*, tome II, page 10. note 1.

sans le moindre scrupule. On dira que ce n'est pas se parjurer que de se parjurer à l'égard du fisc, comme on dit que ce n'est pas voler que de faire tort au fisc (1).

(1) Lescœur, *Le Serment fiscal*, p. 17.

CHAPITRE V

EXTENSION DU DROIT DE COMMUNICATION

AUX BANQUES PRIVÉES

Nous avons étudié l'étendue du droit de communication accordé à l'Administration à l'égard des Etablissements de crédit et nous avons vu que les extensions successives apportées par la législation à ce droit avaient été admises dans le but de rechercher la fraude et les erreurs qui auraient pu se glisser dans la perception des différentes taxes auxquelles furent progressivement assujetties les Sociétés par actions. Par suite de sa formation même, le droit de communication ne pèse que sur les Etablissements de crédit qui ont adopté la forme de Sociétés par actions ; les banques privées échappent aux investigations du fisc.

Nous avons vu également comment le fisc avait fait de tous les établissements de crédit ses auxiliaires en vue du recouvrement des droits de mutation par décès et nous avons considéré qu'en fait l'application de l'art. 15 de la loi du 25 fév. 1901 courait parfois le risque de rester lettre morte pour les banques privées, les agents de change, les officiers publics et ministériels par ce fait que le fisc ne peut user à leur égard du droit

d'investigation qu'il possède vis-à-vis des Sociétés de crédit.

Aussi a-t-on proposé d'étendre à toutes les maisons de banque, de change, d'escompte et aux officiers ministériels l'obligation de communiquer leurs registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité, obligation qui n'est imposée actuellement qu'aux Sociétés de crédit ou à certains professionnels limitativement énumérés.

Cette extension du droit de communication aurait un caractère nouveau. Jusqu'ici, chaque fois que le droit d'investigation de la Régie a été accru, son développement a porté sur la nature des titres et des livres qui y sont soumis ; cette fois il porterait sur les personnes qui sont obligées de le laisser s'exercer chez elles. Ce nouveau droit de communication imposé aux banquiers leur serait imposé à raison de leur profession et non plus à raison de la forme commerciale de leur établissement. La concentration des capitaux dans les banques a éveillé l'attention du fisc : il a pensé atteindre les richesses qui y sont accumulées en imposant aux banquiers toutes sortes d'obligations et de déclarations. La tendance de faire des banques les auxiliaires de l'Administration pour le recouvrement des impôts est franchement marquée.

Le texte relatif à l'impôt sur le revenu, adopté par la Chambre des Députés le 9 mars 1909, contient des dispositions très nettes à cet égard

L'art. 22 charge les banquiers, changeurs et toute personne effectuant en France le paiement des intérêts des valeurs étrangères d'opérer la retenue de l'impôt.

L'article 23 enjoint à quiconque fait profession de payer des coupons, chèques ou autres instruments de crédit d'en faire une déclaration au bureau de l'enregistrement de sa résidence. Le même article interdit aux mêmes personnes de recueillir, encaisser, payer, acheter ou négocier les coupons, chèques ou autres instruments de crédit sans opérer la retenue de l'impôt ou sans en faire l'avance.

Aux termes de l'article 25, les personnes précédemment désignées qui négocieront en France les instruments de crédit sur lesquels l'impôt aura déjà été retenu soit par elles, soit par un précédent intermédiaire, devront joindre à l'appui de chaque transmission un bordereau mentionnant le nombre, la nature et la valeur des effets à négocier ou à encaisser, ainsi que le montant de l'impôt retenu ou avancé, la désignation de la personne qui a opéré cette retenue, la date et le numéro du registre spécial sur lequel l'impôt a été pris en charge.

Enfin l'article 26 prescrit aux personnes dont il s'agit de tenir deux registres sur lesquels elles inscriraient jour par jour toute opération de paiement ou de négociation d'effets soumis à la retenue de l'impôt. Le premier de ces registres comprendrait les opérations ayant donné lieu à une retenue effective et directe ou à

une avance de l'impôt. Le second s'appliquerait aux négociations d'effets sur lesquels l'impôt aurait été prélevé ou avancé par un précédent intermédiaire. Les registres et bordereaux devraient être conservés pendant deux ans et représentés à toute réquisition des agents de l'Enregistrement.

Ces dispositions visent tous ceux qui font commerce habituel de banque, aussi bien les banques privées que les Sociétés de crédit.

Que faut-il penser de la réglementation proposée ? Le rapporteur de la Commission chargée d'examiner le projet disait que le texte ne faisait que consacrer la législation actuellement en vigueur et étendre à tous les banquiers un état de choses qui existe depuis longtemps sans inconvénients, auprès des Sociétés de crédit. C'est vrai, mais on peut remarquer que le droit de communication exercé dans les banques privées aurait un tout autre caractère que le droit d'investigation actuellement imposé aux Sociétés.

Ces collectivités n'ont pas en général le caractère de Sociétés de personnes ; elles n'ont avec leurs clients ou leurs actionnaires que des rapports d'affaires et, par leur caractère même, leur organisation, l'ampleur de leur personnel, elles sont impropres à recevoir la confiance d'affaires destinées à rester secrètes. — Les banques privées, au contraire, présentent un caractère personnel. Grâce aux relations constantes et amicales de leurs chefs avec leurs clients, elles connaissent toutes les

affaires de leur clientèle et peuvent conserver dans leurs archives des documents que le fisc n'a aucun intérêt à connaître et que leurs propriétaires tiennent à garder secrets (1).

On peut donc soutenir que si le droit de communication peut s'exercer sans vexation dans les Sociétés de crédit, où toutes les opérations se font au grand jour, il n'en serait plus de même le jour où ce droit s'exercerait dans les banques privées et chez les officiers ministériels qui sont souvent les confidents de leurs clients.

D'autre part, soumettre à une réglementation tracassière les banques locales, ce serait aggraver leur situation déjà bien menacée par la concurrence des grands établissements financiers et peut-être amener leur disparition, ce qui serait fâcheux à bien des égards. Les banques locales ont, en effet, leur rôle et leur utilité, à côté des grandes Sociétés.

La banque locale remplit sa fonction économique et financière dans les limites d'une région déterminée : c'est au public de cette région qu'elle s'adresse essentiellement, c'est à l'activité de cette région qu'elle participe, ce sont les entreprises de cette région qu'elle soutient.

La Société anonyme s'adresse à la France entière et a même des succursales à l'Etranger. Elle ne participe pas à l'activité commerciale et industrielle d'une région,

(1) Wahl. *Revue politique et parlementaire*. Déc. 1907. Les valeurs mobilières et le droit de communication.

elle est un organisme fortement centralisé ; les directeurs d'agences ne sont pas, à la différence des banquiers locaux, des personnages autonomes et indépendants, mais des sortes de fonctionnaires au service du siège social : leur initiative est presque nulle.

Le banquier local est en relation intime avec ses clients et les affaires de la région. Il est souvent un enfant du pays, souvent même il a succédé à son père ; il y a une collaboration constante et étroite de sa banque et des affaires locales. La connaissance personnelle qu'il a de ses clients lui permet de consentir un crédit vraiment personnel, de soutenir les négociants et les industriels dans leurs difficultés, de leur éviter parfois la faillite ou de graves embarras en prorogeant judicieusement les échéances ou en augmentant à propos l'importance des crédits. La succursale d'une Société ne connaît ni les personnes ni les affaires : elle ne connaît que des numéros de comptes.

Mais, dira-t-on, s'il convient de ménager les banques locales, faut-il pour cela établir un privilège à leur profit. S'il importe de les empêcher de disparaître, parce que leur existence est utile au développement des industries régionales, il importe également d'assurer l'application des lois fiscales, en prévenant la fraude qui, grâce à l'immunité accordée aux banques locales, pourrait trouver chez elles le moyen de se développer. La question est grave, il faut le reconnaître, car elle met en conflit des intérêts généraux.

D'ailleurs, le fisc retirerait-il de la réglementation proposée un profit sérieux ? On peut en douter. Quelques omissions relevées dans les déclarations de succession compenseraient-elles la disparition de tout secret dans les affaires privées ou commerciales, l'amointrissement de la mission des banques privées, et la transformation du rôle des notaires qui cesseraient d'être les confidents de leurs clients ? Il est à craindre qu'en échange d'un léger profit, le fisc ne subisse des pertes importantes. Les particuliers qui voudront laisser ignorer leurs affaires se verront peut-être contraints de déposer leurs titres dans des banques étrangères. Or, toutes les mesures qui provoquent les relations de citoyens français avec les banques étrangères sont dangereuses au point de vue fiscal.

Il serait donc à craindre qu'une extension du droit de communication, loin de procurer des bénéfices au Trésor, ne le prive de l'effet bienfaisant de l'art. 15 de la loi du 25 février 1901, le jour où les capitalistes français auront pris l'habitude d'avoir des relations avec les banques étrangères (1).

(1) Wahl. *Revue politique et parlementaire*. Déc. 1907. Les valeurs mobilières et le droit de communication.

CHAPITRE VI

INVENTAIRE ET APPPOSITION DE SCELLÉS OBLIGATOIRES

La dissimulation des valeurs mobilières au porteur est particulièrement facile lorsque le *de cuius* possède ces valeurs chez lui. Dès sa mort, ses héritiers s'en emparent et se les partagent clandestinement. Ils peuvent ensuite les omettre impunément dans la déclaration qu'ils souscrivent : la Régie n'a aucun moyen de déceler leur existence.

Afin d'atteindre les titres existant au domicile du défunt, la Commission, réunie par M. Caillaux pour « étudier les mesures propres à réaliser la concordance entre les règles du droit civil et les prescriptions du droit fiscal, en vue d'assurer le contrôle des déclarations de succession », a songé à imposer, dès le décès, un inventaire exact et complet des biens délaissés par le *de cuius*, chaque fois que l'on suppose que le défunt possédait des valeurs mobilières pouvant donner lieu à des fraudes d'une certaine importance.

L'essentiel, pour que l'inventaire offre des garanties de sincérité, c'est qu'il soit dressé, le plus tôt possible. Dans sa proposition du 25 octobre 1910, M. Charles Dumont regrette qu'il soit impossible « de découvrir,

compter et décrire les sommes et titres » « dès que le moribond cesse de pouvoir surveiller effectivement ses biens ». Devant cette impossibilité de se rendre au domicile du *de cujus*, avant même qu'il ait rendu le dernier soupir, M. Dumont propose des mesures destinées :

1° A abrégé les délais dans lesquels les maires sont tenus de notifier les décès à l'Administration de l'Enregistrement ;

2° A donner au Receveur de l'Enregistrement le droit de requérir du juge de paix l'apposition des scellés, lorsqu'il soupçonnera que le défunt possédait une fortune mobilière importante ;

3° A accroître et préciser les pouvoirs du juge de paix en ce qui concerne la perquisition et le dépôt des titres au porteur.

Ces dispositions ont fait l'objet de quatre articles ainsi conçus :

Art. 4. — « L'art. 55 de la loi du 22 frimaire an VII « est modifié ainsi qu'il suit :

« Les maires, adjoints, les officiers publics ou les
« agents des communes faisant fonctions d'officiers
« publics, chargés des registres de l'état civil adres-
« sent, par le moyen le plus expédient (exprès, télé-
« gramme ou lettre recommandée), au fur et à mesure
« des déclarations de décès et au plus tard dans les
« vingt-quatre heures qui suivent le décès, mention de
« tout décès au juge de paix et au receveur d'enregistre-

« ment du canton. Ladite mention indiquera le chiffre
« des contributions payées par le défunt et, en outre, si
« à la connaissance du rédacteur de l'avis, il y a des
« héritiers absents ou mineurs. Dans les vingt-quatre
« heures suivantes, le juge de paix et le Receveur de
« l'Enregistrement feront parvenir à l'officier public
« leur avis de réception. Les maires, adjoints, officiers
« publics ou tous autres chargés de la tenue des regis-
« tres de l'état civil, les juges de paix et Receveurs de
« l'Enregistrement seront passibles d'une amende de
« 5 francs par jour de retard constaté dans l'envoi des
« mentions de décès et des avis de réception ».

Art. 5. — « L'art. 909 du Code de procédure civile (1)
« est complété ainsi qu'il suit : »

4^o Par le Receveur d'Enregistrement du canton.

Art. 6 — « L'art. 916 du Code de procédure civile est
« modifié ainsi qu'il suit :

« Si lors de l'apposition des scellés, il est trouvé soit
« un testament ou d'autres papiers cachetés, soit des
« deniers comptants, soit des valeurs mobilières nomi-
« natives ou au porteur, des certificats de dépôt et géné-
« ralement des titres ou reconnaissances de créance de
« quelque nature que ce soit, le juge de paix, en ce qui
« concerne les testaments et autres papiers cachetés, en
« constatera la forme extérieure, le sceau et la souscrip-

(1) Qui énumère les personnes pouvant requérir l'apposition des scellés.

« tion, s'il y en a, paraphera l'enveloppe avec les par-
« ties présentes, si elles le savent ou le peuvent, et
« indiquera les jour et heure où le paquet sera par lui
« présenté au président du Tribunal de première ins-
« tance : en ce qui concerne les deniers comptants,
« titres et valeurs de toute nature, le juge en fera le
« compte et la description et pourra, soit les laisser
« sous scellés, soit procéder comme il est dit par la loi
« du 25 février 1875, relative aux consignations judi-
« ciaires. Il fera mention du tout dans un procès-verbal,
« lequel sera signé des parties, sinon mention sera faite
« de leur refus.

Art. 7. — « L'art. 917 du Code de procédure civile
« est modifié comme il suit :

« Sur la réquisition de toute partie intéressée, le juge
« de paix fera, avant l'apposition du scellé, la perquisi-
« tion du testament, des deniers comptants, titres et
« valeurs de toute espèce dont l'existence sera annoncée ;
« et à l'égard de ce qu'il trouvera, il procédera ainsi
« qu'il est dit ci-dessus ».

Ces dispositions proposées prêtent à la critique.

On peut d'abord regretter le pouvoir arbitraire laissé
à l'Administration sur le point de savoir s'il y a lieu de
requérir l'apposition des scellés ; le Receveur se décide,
en effet, « soit en raison des contributions que payait
« le défunt, soit à cause de renseignements d'un autre
« ordre. »

Outre le caractère vexatoire que l'on peut trouver à

ces mesures qui auraient pour effet de permettre à la Régie de faire fouiller, sans perdre un instant, dans les papiers du mort, il semble bien que leur efficacité soit douteuse. Il est vraisemblable que si les héritiers ont l'intention de frustrer le Trésor, ils se hâteront, dès le décès de leur auteur, de mettre en lieu sûr les valeurs mobilières qui lui appartenaient, et lorsque le juge de paix viendra dresser l'inventaire, il ne trouvera plus rien que le mécontentement d'héritiers irrités de le voir venir opérer une perquisition.

CHAPITRE VII

L'ENVOI EN POSSESSION SPÉCIAL

Lorsqu'il s'agit d'atteindre la matière imposable située à l'étranger, la tâche du fisc est particulièrement difficile. Le législateur a cherché à la faciliter par une modification du système actuel de la dévolution successorale, dans le cas où une personne décède laissant des valeurs mobilières héréditaires situées à l'étranger.

Nous avons vu qu'actuellement les banques étrangères, pour se libérer valablement envers les héritiers du déposant, n'ont à exiger d'eux que la justification de leur qualité : les héritiers succèdent, en effet, de plein droit à leur auteur ; ils n'ont aucune formalité à remplir pour entrer en possession des valeurs héréditaires, ils continuent la personne de leur auteur, ils ont la saisine.

Afin que l'héritier ne puisse obtenir la remise des valeurs situées à l'étranger sans que le fisc français ait été préalablement informé de leur existence et de leur importance, on a songé à modifier les droits des héritiers relativement à cette portion de l'hérédité. Les héritiers devraient demander au Président du Tribunal de l'arrondissement où la succession s'est ouverte un

envoi en possession spécial ; l'ordonnance du Président contiendrait la liste détaillée des valeurs. Par l'enregistrement de cette ordonnance, les valeurs qui y seraient énumérées viendraient à la connaissance de l'Administration qui serait alors en mesure de réclamer les droits dus.

La difficulté du problème, c'est d'obliger les dépositaires étrangers à refuser la délivrance des valeurs qui leur sont confiées tant que les héritiers ne se seront pas conformés aux dispositions de la loi.

Projet du 12 mars 1908. — Le Gouvernement, par un projet du 12 mars 1908, avait pensé que pour atteindre le but qu'il se proposait, il suffirait de retirer la saisine aux héritiers ayant à recevoir des valeurs mobilières déposées à l'étranger.

L'art. 1 du projet était ainsi conçu : « Dans tous les
« cas où une succession ouverte en France et régie par
« la loi française comprend des fonds publics, actions,
« obligations, parts d'intérêt, créances et généralement
« des valeurs mobilières de quelque nature que ce soit,
« déposées ou existant à l'étranger, les héritiers légi-
« times et naturels, l'époux survivant appelé à la
« succession à défaut de parents au degré successible,
« les héritiers à réserve en concours avec des légataires
« universels ou des donataires universels de biens à
« venir, quand il n'y a pas d'héritiers réservataires, ne
« peuvent justifier de leur qualité et se faire remettre les
« dites valeurs par tous tiers détenteurs, dépositaires ou

« débiteurs qu'à la condition d'avoir obtenu un envoi
« en possession spécial de ces valeurs.

« Cet envoi en possession est prononcé sur requête par
« une ordonnance du Président du Tribunal de première
« instance dans le ressort duquel la succession s'est
« ouverte. Cette ordonnance contiendra l'énumération
« des créances et valeurs successorales mentionnées dans
« le paragraphe précédent. Elle est visée pour timbre et
« enregistrée gratis. »

Afin que les établissements de crédit étrangers ne restent pas dans l'ignorance de la loi française nouvelle, l'art. 3 disposait :

« Dans les inventaires et les actes de notoriété destinés à établir les qualités des ayants-droit à une succession, mention devra être faite de l'obligation qui est imposée à ceux-ci d'obtenir l'envoi en possession spécial prévu par l'art. 1^{er} pour justifier de leur qualité et se faire remettre les créances et valeurs successorales déposées ou existant à l'étranger. »

Ce projet fut mal accueilli.

On lui reprocha d'abord de modifier le droit civil dans un simple intérêt fiscal et de remettre en vigueur de vieilles idées féodales en enlevant à l'héritier la faculté d'exercer librement les droits et actions du défunt. L'obligation que l'on veut lui imposer de solliciter une investiture de l'autorité publique va à l'encontre de la tendance actuelle des législations à étendre de plus en plus la saisine : la loi du 25 mars 1896 l'a accor-

;

;

;

dée aux héritiers naturels : jusqu'à cette époque, les héritiers légitimes jouissaient seuls de ce privilège.

Mais le grief le plus grave que l'on formulait contre le projet, c'était que ses dispositions ne s'imposeraient pas aux dépositaires étrangers : comme par le passé, ils continueraient à se dessaisir entre les mains des héritiers sans exiger d'eux autre chose que les intitulés d'inventaire et les actes de notoriété dont ils s'étaient toujours contenté.

L'exposé des motifs se montrait très optimiste au point de vue de l'application de la loi. « On n'aperçoit pas, disait-il, comment une Société de crédit, un banquier, un débiteur étrangers consentiraient à remettre des titres sans exiger la seule pièce qui puisse valablement justifier des droits et qualités des parties. Comment un dépositaire se contenterait-il d'un intitulé d'inventaire ou d'un acte de notoriété, alors que des mentions insérées auxdits actes spécifieraient expressément qu'ils ne peuvent valoir en ce qui concerne les titres déposés à l'étranger ? »

M. Leroy-Beaulieu, au contraire, se montrait sceptique à l'égard de l'efficacité de la loi : « On peut se demander, disait-il, quelle est la portée de la disposition : elle paraît tout d'abord excentrique et inadmissible ; en effet, les détenteurs à l'étranger de valeurs mobilières qui leur ont été données en dépôt par des Français ne relèvent pas de la législation française et ne dépendent pas des tribunaux français. Par consé-

quent, les conditions auxquelles la législation française subordonne la remise licite de ces valeurs à leur propriétaire ne peuvent aucunement leur être opposables (1) ».

En droit international, en effet, le conflit des lois en matière de successions soulève de graves difficultés au point de vue de la transmission de l'hérédité et de l'exercice des droits héréditaires.

Suivant une opinion généralement admise, la question de savoir si, pour exercer ses droits, l'héritier a besoin d'un envoi en possession, doit être résolue par la loi territoriale de la situation des biens.

« C'est qu'en effet tout ce qui a trait à la propriété, à la possession présente un caractère de réalité nettement accentué intéressant au plus haut point l'ordre public dans un Etat. Aussi chaque législateur a-t-il le droit d'édicter à ce sujet les règles qui lui paraissent les meilleures et de se refuser à l'application des lois étrangères. Au surplus, comment s'expliquerait-on que la prise de possession puisse dépendre dans un pays d'un ordre émané d'un magistrat d'un autre pays, alors qu'un jugement même n'a pas d'autorité hors des limites de l'Etat où il a été rendu, à moins qu'il n'ait reçu l'exequatur de l'autorité locale ? (2) »

M. Despagnet, dans son manuel de droit international

(1) *Economiste français*, 28 mars 1908, p. 442.

(2) *Revue de l'Enregistrement* 1908, p. 417. Binef. Etude doctrinale.

privé, s'exprime ainsi : « C'est la loi territoriale qu'il faut suivre pour trancher la question de savoir si l'héritier est de plein droit propriétaire et possesseur des biens de l'hérédité : la saisine se rattache en effet à la transmission de la propriété des biens, à la possession ainsi qu'à la prescription et aux actions possessoires qui en sont la suite ; en un mot, à l'organisation même de la propriété qui est d'ordre public et qui constitue le statut réel ».

Ainsi donc, la restriction de la saisine imposée aux héritiers n'aurait pas obligé les dépositaires étrangers, ils auraient été en droit de ne pas tenir compte des exigences de la loi nouvelle et de se contenter, comme par le passé, de la justification par les successibles de leur qualité d'héritiers. Rien n'aurait été changé.

Projet de la Commission (18 novembre 1908). — La Commission chargée d'examiner le projet s'est rendue compte des difficultés d'ordre international auxquelles se heurterait l'exécution des mesures proposées. Dans son rapport du 18 novembre 1908, M. Charles Dumont a voulu modifier non seulement la saisine de l'héritier qui reçoit des valeurs mobilières détenues à l'étranger, mais sa qualité d'héritier elle-même.

Si dans un délai de deux ans, l'héritier ne demande pas l'envoi en possession des valeurs situées à l'étranger, il perdra toute vocation héréditaire sur ces valeurs qui se trouveront offertes aux autres successibles. L'un quelconque de ces successibles fera sommation au

premier appelé d'avoir à remplir la formalité omise ; à compter de cette mise en demeure commencera à courir un délai de six mois pour les héritiers appelés à défaut de l'héritier en faute, de neuf mois pour les appelés en seconde ligne et ainsi de suite à raison d'une augmentation de délai de trois mois par degré. Si dans ce délai l'héritier mis en demeure persiste à ne pas se conformer à la loi, l'envoi en possession sera prononcé au profit du requérant. (Art. 1 et 5 du projet.)

Le texte nouveau assujettissait donc le droit de l'héritier à une condition résolutoire. La Commission espérait ainsi faire profiter les dispositions qu'elle édictait du bénéfice d'extra-territorialité accordé aux lois concernant la capacité des personnes.

Cependant, jusqu'à l'arrivée de la condition, le droit de l'héritier était indiscutable et pouvait, par suite, être exercé. Dans ces conditions, on pouvait soutenir que les établissements de crédit étrangers continueraient à s'acquitter entre les mains de l'héritier du premier degré, alors même que celui-ci n'aurait pas obtenu l'envoi en possession spécial. Contrairement à l'opinion exposée au rapport de la Commission, aucun tribunal étranger n'aurait condamné les dépositaires à payer une seconde fois au neveu après avoir payé au fils.

Supposons que, devant un tribunal français, le neveu, convaincu que le fils a dissipé ou fait disparaître une partie des valeurs successorales illégalement reçues et détenues par lui, veuille mettre en

:

,

.

cause l'établissement étranger. M. Dumont était convaincu que ce tribunal français devait se déclarer compétent sur l'appel en garantie formé contre l'établissement étranger ; que, sans aucun doute, il condamnerait le dépositaire à payer une deuxième fois entre les mains de l'héritier du degré subséquent, et que le jugement du tribunal français recevrait l'exequatur en pays étranger.

Il y a lieu de douter de l'exactitude de ces affirmations.

D'abord, il est certain que, lorsque les dépositaires seront Suisses ou Belges, ce qui sera fréquent (on sait, en effet, l'importance des dépôts français en Suisse et en Belgique), le tribunal français sera incompétent pour connaître de l'affaire qui lui sera soumise. Le traité franco-suisse du 15 juin 1869 et le traité franco-belge du 5 juillet 1899 ont décidé que, dans toutes les contestations en matière personnelle et mobilière, le demandeur français est tenu de poursuivre son action devant les juges naturels du défendeur.

En second lieu, si on suppose que le tribunal français se reconnaisse compétent, il n'est pas sûr qu'il condamne le dépositaire ; il se peut, en effet, que ce tribunal adopte la doctrine d'après laquelle les rapports entre l'héritier français et les détenteurs étrangers doivent être régis par la loi territoriale.

Enfin, au cas où le tribunal français condamnerait la banque étrangère, l'exequatur pourrait être refusée à son

jugement par les tribunaux étrangers. Ces tribunaux n'accordent pas l'exequatur aux décisions rendues contre leurs nationaux, au mépris de la règle « *actor sequitur forum rei* », par des tribunaux qui les ont distraits de leurs juges naturels.

Le tribunal étranger pourrait encore repousser le jugement français en le considérant comme contraire à l'ordre public. Si c'est la *lex rei sitæ* qui devait servir à régler la prise de possession de l'hérédité dont il s'agit, les tribunaux du pays où cette hérédité est située pourront juger qu'il est contraire à l'ordre public de faire intervenir une loi étrangère (1).

Proposition du 25 octobre 1910. — Dans une proposition déposée le 25 octobre 1910, M. Charles Dumont modifia de nouveau le texte de la commission et soumit le droit des héritiers à une véritable condition suspensive :

« La succession demeurera vacante, en ce qui concerne les biens mobiliers faisant l'objet de la présente loi, jusqu'à l'envoi en possession spécial ».

« Les débiteurs, détenteurs ou dépositaires, à quelque titre que ce soit, et même par mandat de justice, des valeurs successorales dont ces biens se composent, ne pourront en faire la remise aux héritiers légataires ou donataires, soit directement entre leurs mains, soit

(1) Clunet 1909. Lescœur. *L'Envoi en possession spécial*, p. 354 et suivantes.

indirectement par les mains de tierces personnes, qu'après que l'envoi en possession aura fait cesser la vacance de la succession en ce qui les concerne.

Donc, tant que l'héritier n'aura pas obtenu l'envoi en possession, il n'aura aucun droit sur les valeurs situées à l'étranger : le propriétaire ou le créancier sous condition suspensive ne sont, en effet, ni propriétaires ni créanciers tant que la condition est encore pendante.

Il semble, dès lors, que les dispositions nouvelles ne rencontreraient pas, dans leur application, les difficultés internationales qui surgissaient à propos des mesures précédemment proposées. En subordonnant la naissance même du droit héréditaire à une condition suspensive, on modifie, en effet, la capacité du successible. « Or, la capacité du successible dépend de sa propre loi. A cette loi, il appartient de dire s'il a ou non les qualités requises pour succéder, de le déclarer capable ou incapable de recueillir l'héritage, et il n'existe aucune différence à ce point de vue, suivant que l'incapacité qu'on lui oppose découle du droit commun ou est spéciale à la matière des successions (1).

Tant que l'héritier n'aurait pas obtenu l'envoi en possession, il se trouverait dans une situation qu'on pourrait comparer à celle de l'indigne. Or, il est admis que l'indignité, étant une modification de la capacité des héritiers, est régie par la loi nationale de ces derniers.

(1) Weiss. *Droit international privé*, t. IV, p. 551.

Mais, même en admettant que les mesures proposées s'imposeraient aux établissements étrangers, on peut formuler, à leur sujet, de sérieuses critiques qui sont de nature à faire douter de l'opportunité de l'adoption du texte nouveau.

D'abord, l'ordonnance d'envoi en possession doit contenir l'énumération détaillée des valeurs héréditaires. Il semble que souvent l'héritier se trouvera dans l'impossibilité de fournir cette énumération ; cet héritier, neveu du défunt, par exemple, ignorera vraisemblablement la désignation exacte et les numéros des titres que son oncle avait déposés à l'étranger, car il n'est pas dans les habitudes d'un propriétaire qui a des enfants de tenir ses collatéraux au courant de ses affaires.

Ensuite, on peut penser qu'il n'est peut-être pas très moral de faire appel à l'intérêt personnel des successeurs de degrés subséquents pour découvrir et réprimer la fraude des ayants droit ; ce serait encourager la délation dans la famille par l'appât d'une forte prime.

Enfin la loi serait incapable de mettre un terme à la fraude. Il serait toujours possible aux capitalistes peu scrupuleux d'éluder ses dispositions par le procédé des comptes-joints à l'étranger ou par les dépôts en coffres-forts en France même. Encore une fois, le but visé ne serait pas atteint.

CHAPITRE VIII

LA FRAUDE PUNIE DE PEINES CORRECTIONNELLES

Toutes les mesures destinées à faire cesser la fraude, que nous avons examinées, paraissent impuissantes. Si donc il est impossible d'empêcher la fraude de se commettre et de la découvrir chaque fois qu'elle s'exerce, ne pourrait-on pas modérer l'audace des fraudeurs par la crainte des pénalités qu'ils encourraient au cas où leur mauvaise foi viendrait à être découverte.

On pourrait d'abord penser à augmenter les pénalités existantes, frapper les omissions frauduleuses d'un double, triple ou quadruple droit en sus. Mais avec l'élévation des tarifs actuels, de telles pénalités aboutiraient parfois à une véritable confiscation de l'hérédité. D'autre part, l'expérience a montré que l'énormité des peines n'arrête pas les fraudeurs ; il semble même qu'elle les encourage. « Plus une amende est considérable, plus on hésitera à l'appliquer ; les remises des « pénalités sont devenues habituelles, même en cas de « fraude probable ou caractérisée, parce que certaines « amendes sont devenues exagérées. Le législateur de « 1824 l'avait si bien compris qu'il avait réduit le chiffre « de toutes les amendes. Tout récemment, et surtout

« depuis 1871, il a eu tort de poursuivre la tendance
« contraire (1). »

Il ne faut donc pas espérer restreindre la fraude par l'augmentation des peines pécuniaires. Mais on obtiendrait peut-être un résultat d'intimidation salulaire en modifiant le système de la répression et en condamnant, dans certains cas, les contrevenants à des peines correctionnelles, à l'emprisonnement, au lieu de se contenter de prononcer contre eux une simple amende.

La répression correctionnelle des fraudes en matière d'enregistrement n'a rien qui puisse paraître choquant.
« Les droits d'enregistrement sont des impôts indirects ;
« or, pour prévenir et réprimer la fraude en matière
« d'impôts indirects, autres que les droits d'enregistre-
« ment, c'est-à-dire en matière de douanes et de contri-
« butions indirectes proprement dites, la loi a organisé
« un système de coercition, qui consiste notamment en
« poursuites correctionnelles (2). »

Ainsi, en matière de douanes, les peines correctionnelles sont encourues pour « toute importation par
« terre d'objets prohibés et toute introduction fraudu-
« leuse d'objets étrangers dont le droit serait de 20 francs
« par quintal métrique et au-dessus. (Loi 28 avril 1816,
« art. 41) ».

(1) Wahl. *Traité de droit fiscal*, I, n° 37.

(2) Proposition Dumont, 4 nov. 1907. Exposé des motifs. Doc. Parl. Chambre, S. E., p. 41.

L'enlèvement de sel sans déclaration préalable et l'exportation de chiens de forte race par les frontières de terre sont punis d'emprisonnement. (L. 17 déc 1814, art. 30 et 31 ; 7 mai 1881, art. 152).

En matière d'impôts indirectes, sont punies de prison : les fraudes sur les cartes à jouer (L. 28 avril 1816, art. 166, 167, 168, 169), les fraudes consistant à transporter au moyen d'engins spéciaux des alcools ou spiritueux (L. 21 juin 1873, art. 12) et la fabrication d'allumettes chimiques (L. 16 avril 1895, art. 18).

Dès lors, on ne voit pas pourquoi les fraudes fiscales en matière successorale, qui causent au Trésor des préjudices souvent plus considérables que certaines fraudes de douanes ou d'impôts indirects, ne seraient pas réprimées avec la même sévérité.

D'autre part, « il est évident que le mode correctionnel de poursuites est beaucoup plus efficace pour « prévenir la fraude que celui qui consiste à relever des « amendes dont le recouvrement s'effectue dans la « forme administrative. La crainte de simples poursuites par les voies de la procédure administrative ou « même civile ne vaut certainement pas, pour empêcher la fraude de se faire jour, la crainte qu'inspire « aux redevables les poursuites correctionnelles et les « conséquences qui sont attachées aux condamnations « pénales (1). »

(1) Rapport Dumont, 4 nov. 1907, Exposé des motifs, Doc. Parl., S. E. 1907, p. 41.

Le caractère infamant de la prison rejaillit sur l'infraction qu'elle punit, et bien des gens, d'une honnêteté scrupuleuse dans leurs relations privées, qui n'hésitent pas à commettre des insuffisances ou des omissions volontaires dans les déclarations qu'ils souscrivent, réfléchiraient peut-être avant de faire de fausses déclarations s'ils savaient que le jour où leur fraude serait découverte ils seraient traduits devant le tribunal correctionnel et condamnés à de l'emprisonnement.

Nous avons vu, à propos du serment fiscal, que MM. Dumont et Caillaux avaient envisagé la possibilité de poursuites correctionnelles au cas où une dissimulation viendrait à être constatée dans les dix ans qui suivraient la prestation de serment de l'héritier ; ce dernier serait, en effet, condamné aux peines que l'article 366 du Code Pénal édicte contre le faux serment en matière civile.

Il ne semble pas nécessaire de faire des peines correctionnelles une conséquence du faux serment ; on pourrait admettre que ces peines serviraient directement à la répression de la fraude elle-même, en cas de récidive par exemple, ou lorsque le caractère intentionnel de la contravention serait nettement déterminé. Dans ces cas particulièrement graves, l'Administration assignerait les contrevenants devant le tribunal correctionnel, qui apprécierait la bonne ou la mauvaise foi des parties.

CONCLUSION

Il résulte des développements qui précèdent qu'il paraît bien difficile d'enrayer la fraude successorale : l'ingéniosité des contribuables peu scrupuleux semble devoir toujours trouver le moyen d'éluder les dispositions de la loi fiscale ; lorsque l'art. 15 de la loi du 25 février 1901 a empêché les héritiers de dissimuler les titres déposés dans les Etablissements de crédit, les capitalistes se sont fait ouvrir des comptes-joints ; lorsque la loi du 31 mars 1903 a rendu les comptes-joints solidaires à peu près impraticables en France, les porteurs de titres ont loué des compartiments de coffres-forts ou se sont adressés à l'étranger. Chaque fois qu'une entrave nouvelle a été apportée à l'exercice de la fraude, les fraudeurs ont inventé une combinaison nouvelle.

Aux différentes mesures qui ont été proposées pour mettre un terme à la dissimulation des valeurs au porteur, on peut adresser de sérieux reproches.

Les unes sont absolument irréalisables, comme la suppression des valeurs au porteur, d'autres présentent un caractère vexatoire et inquisitorial, comme la réglementation des locations de coffres-forts, l'investigation du fisc dans les banques privées, l'inventaire et l'apposition de scellés obligatoires ; la plupart enfin paraissent

avoir une efficacité problématique : la seule mesure capable de combattre utilement la fraude, la conclusion d'ententes internationales, est impossible à réaliser pour l'instant, et pour longtemps encore, semble-t-il.

A notre avis, on obtiendrait un résultat pratique appréciable en punissant les fraudes successorales de peines correctionnelles. Afin d'accoutumer les esprits à ce mode nouveau de répression, on pourrait introduire la réforme de façon progressive, en réservant pour l'instant les poursuites correctionnelles aux fraudeurs récidivistes par exemple.

Nous sommes persuadés que la perspective de la prison, avec le déshonneur qui s'y attache, arrêterait bien des fraudeurs et modifierait peut-être l'opinion du public sur le caractère de la fraude fiscale envisagée au point de vue moral. Lorsque les voleurs du Trésor seraient condamnés à la prison comme les voleurs de droit commun, on se dirait peut-être que « voler le fisc, c'est voler quelqu'un ».

VU :

Le Président,

ALBERT WAHL.

VU :

Le Doyen,

P. CAUWÈS.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Pour le Vice-Recteur,

L'Inspecteur de l'Académie,

ALBERT CAHEN,

BIBLIOGRAPHIE

Ed. MAGUERO : Traité alphabétique des droits d'Enregistrement.

Dictionnaire des droits d'enregistrement, par les Rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement et des Domaines*.

NAQUET : Traité théorique et pratique des droits d'Enregistrement.

Répertoire périodique de l'Enregistrement.

Revue de l'Enregistrement.

Journal de l'Enregistrement.

Instructions générales de l'Administration.

Bulletin de statistique et de législation comparée.

CLUNET : *Journal de Droit international privé.*

Revue de Droit international privé et de Droit pénal international.

Journal Officiel : Débats et documents parlementaires.

Revue politique et parlementaire.

Economiste français.

LEROY-BEAULIEU : L'art de gérer et placer sa fortune.

A. WAHL : Traité de droit fiscal.

— Traité théorique et pratique des titres au porteur français et étrangers.

— Traité du régime fiscal des Sociétés et des valeurs mobilières.

DEPUICHAULT : La fraude successorale par le procédé du compte-joint : Thèse Paris 1907.

JOCARD : Du dépôt des titres en banque : Thèse Paris 1907.

GUILMARD : L'Evasion fiscale.

LESCŒUR : Pourquoi et comment on fraude le fisc.



TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.....	1
<i>Première partie.</i> — Causes et importance de la fraude..	3
CHAPITRE I. — Causes de la fraude.....	3
Causes générales	3
Causes spéciales	5
CHAPITRE II. — Importance de la fraude.....	12
<i>Deuxième partie.</i> — Les différentes formes de la fraude.	21
TITRE I. — Le défaut de déclaration.....	21
Notices de décès	22
Table des successions	22
Evaluation arbitraire des droits dus	24
Délais et pénalités	27
Prescription	30
TITRE II. — La simulation de passif.....	33
Les précautions prises par la loi du 25 février 1901	33
TITRE III. — La dissimulation d'actif.....	41
Chapitre I. — Généralités	41
Omissions et insuffisances	42
Pénalités.....	43
Prescription.....	47
Les moyens de preuve	49
Chapitre II. — La fraude relative aux différents éléments d'actif	58
§ 1. — Les Immeubles	58

Omissions : Le répertoire.....	59
— Les renvois	60
— La présomption de l'art. 12 de la loi du 22 frimaire an VII	61
Insuffisances d'évaluation	64
L'évaluation en revenu	65
La loi du 26 décembre 1908.....	69
L'évaluation en valeur vénale	71
Loi 25 février 1901, art. 12.....	73
§ 2. — Les Meubles	74
a) Les meubles meublants.....	74
Evolution de la législation relative à leur évaluation.....	74
Loi 22 frimaire an VII, art. 14 § 8 .	74
21 juin 1875, art. 3.....	75
25 février 1901, art. 11.....	78
31 mars 1903, art. 6.....	81
b) Les meubles incorporels.....	82
Fonds de commerce	83
Loi du 22 frimaire an VII.....	83
Loi du 28 février 1872.....	83
Loi du 21 juin 1875, art. 3 ..	84
Loi du 25 février 1901, art. 11....	85
Appréciation de la législation ac- tuelle	86
Offices ministériels	87
Créances.. ..	88
Sommes dues par les Compagnies d'assurances.....	92
Livrets de Caisse d'Epargne. Loi 20 juillet 1895, art. 23.....	94
c) Les valeurs mobilières ...	95
Valeurs soumises à l'impôt de muta- tion par décès.....	96
Insuffisances d'évaluation	97
Omissions ...	99
Droit de communication.....	100

Obligations imposées aux déposi- taires de sommes ou valeurs :	
Système de la déclaration. Loi 25 février 1901, art. 15.....	104
Système de la rétention. Loi du 30 décembre 1903, art. 3	108
Valeurs nominatives	111
Valeurs au porteur.....	113
<i>Dépôts en Banque :</i>	
Dans les établissements français ..	113
Dans les succursales françaises des Etablissements étrangers..	114
Dans les Etablissements étrangers. Leurs inconvénients.....	116
La Convention franco-belge du 12 août 1843	121
L'accord franco-anglais du 15 no- vembre 1907	124
<i>Dépôts en compte-joint :</i>	
Compte-joint mandat	128
Compte-joint solidaire..	130
Les comptes-joints en France : loi du 31 mars 1903, art. 7. Son efficacité.....	133
Les comptes-joints à l'Etranger...	136
<i>La location de coffres-forts :</i>	
Nature juridique du contrat.....	139
L'art. 15 de la loi du 25 février 1901	144
Législation et jurisprudence ita- liennes	146
Proposition Ch. Dumont du 25 oc- tobre 1910.....	149
TITRE IV. — L'inexactitude des déclara- tions de la déclaration.....	153
Fausse indication de parenté.....	153
Fausse indication de l'âge de l'usufruitier.....	154
TITRE V. — Les moyens d'évasion non frauduleux .	159
Acquisition d'immeubles à l'Etranger.....	162

Transformation des valeurs mobilières en valeurs immobilières	163
Donations.....	164
Dons manuels.....	165
Renonciations.....	169
<i>Troisième partie. — Les mesures proposées pour la répression de la fraude portant sur les valeurs mobilières</i>	<i>177</i>
CHAPITRE I. — La conclusion de nouvelles ententes internationales.....	177
CHAPITRE II. — La suppression des valeurs au porteur	184
Hostilité du fisc à l'égard des titres au porteur. Loi du 26 décembre 1908, art. 6	188
CHAPITRE III. — La suppression du droit de mutation par décès sur les titres au porteur	190
CHAPITRE IV. — Le serment fiscal.....	193
Proposition Ch. Dumont du 4 novembre 1907 et projet du 19 mai 1908.....	195
CHAPITRE V. — L'extension du droit de communication aux banques privées.....	205
CHAPITRE VI. — L'inventaire et l'apposition des scellés obligatoires. Proposition Ch. Dumont du 25 octobre 1910.....	212
CHAPITRE VII. — La restriction de la saisine et l'envoi en possession spécial.....	217
Projet Caillaux : 12 mars 1908.....	218
Rapport de la Commission.....	222
Nouvelle proposition du 25 octobre 1910.	225
CHAPITRE VIII. — La fraude punie de peines correctionnelles	228
CONCLUSION	232
BIBLIOGRAPHIE	235

